

PUCRS

FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

CLÓVIS JOSÉ CERETTA

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA APLICAÇÃO NAS DIVERSAS
ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Porto Alegre
2017

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO
MESTRADO

CLÓVIS JOSÉ CERETTA

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA APLICAÇÃO NAS
DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre, RS
2017

CLÓVIS JOSÉ CERETTA

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA APLICAÇÃO NAS
DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada como requisito
para obtenção do grau de Mestre em
Direito pelo Programa de Pós-Graduação
da Faculdade de Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Rio Grande do
Sul

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre
2017

CLÓVIS JOSÉ CERETTA

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA APLICAÇÃO NAS
DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada como requisito
para obtenção do grau de Mestre em
Direito pelo Programa de Pós-Graduação
da Faculdade de Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Rio Grande do
Sul

Aprovada em 30 de março de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Prof. Dr. Ígor Danilevich

Prof. Dr. Marciano Buffon

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, professor Paulo Caliendo, pelo apoio, pelo acompanhamento, pelos ensinamentos e pelas sugestões ao longo deste trabalho.

Ao Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Direito da PUCRS, professor Ingo Wolfgang Sarlet, por nos proporcionar um ensino de excelência, num ambiente de estudos agradável, com professores altamente qualificados e de reconhecimento no meio acadêmico nacional, o que conduziu a PUCRS a um dos mais elevados graus de avaliação da CAPES.

A todos os professores do curso de pós-graduação da PUCRS, pelos conhecimentos que me foram transmitidos e pela oportunidade de superar desafios na busca instigante do aprimoramento profissional.

Aos demais colegas do Mestrado da PUCRS, pelo convívio fraterno durante o curso, e aos servidores da Secretaria da Pós-graduação em Direito, pela gentileza e pelo prestativo atendimento.

À minha esposa, Maria de Lourdes, e às minhas filhas, Nathália e Isadora, pelo incentivo e pela compreensão pelas horas de convívio que lhes foram furtadas.

A Deus, pelo dom da vida.

“Pouco se requer, para levar um Estado da barbárie mais baixa para o mais alto grau de opulência, além da paz, impostos baixos e uma administração aceitável da justiça; todo o resto é feito pelo curso natural das coisas”

(Adam Smith, Manuscrito de 1755).

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo principal realçar as grandes controvérsias existentes, tanto na doutrina como na jurisprudência pátrias, a respeito da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas diversas espécies tributárias. Para tanto, inicialmente é feita uma abordagem a respeito do surgimento da tributação como forma de propiciar meios para o financiamento dos gastos necessários para manutenção do grupo social organizado. Nesse sentido, são apresentadas algumas teorias que tentaram demonstrar qual a forma mais justa na repartição da carga fiscal entre os indivíduos. Em continuidade, apresenta-se a evolução histórica do princípio da capacidade contributiva, tanto no direito comparado, como no ordenamento jurídico nacional, especialmente quanto à sua previsão nos nossos diversos textos constitucionais. Dar-se-á especial atenção à forma ambígua como esse princípio foi positivado no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988, o que ocasionou profundas discussões, que até hoje persistem, relativamente à possibilidade de sua aplicação nos mais diversos tributos do nosso sistema constitucional tributário, e não apenas aos impostos como consta na redação desse dispositivo constitucional. Assim sendo, far-se-á uma análise bastante minuciosa relativamente à possibilidade da aplicação do princípio a cada espécie tributária, com a referência às mais variadas correntes e posições doutrinárias a respeito, e com a transcrição e comentário de inúmeras decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ocasiões em que foi chamado a decidir sobre o assunto. Também será dado um olhar especial a respeito da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, haja vista que nesses tributos não há como avaliar, no momento da imposição do ônus tributário, a capacidade de contribuir daquele que vai efetivamente suportar a carga fiscal, o consumidor final. Por fim, far-se-á um breve comentário a respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva na jurisprudência de vários países, especialmente na Espanha, Itália e Alemanha.

Palavras-chave: Tributação. Justiça Fiscal. Igualdade. Capacidade Contributiva. Espécies Tributárias. Aplicabilidade.

ABSTRACT

This research paper aims at showing the main controversies which are present such in the doctrine as in the homeland jurisprudence: when it comes to the possibility of applying the ability to pay principle in secondary taxes and in other sorts of taxation. At the beginning, there will be an approach about the taxes appearance as a way of conveying means to sponsor the expenses needed to maintain the social group organized. In this regard, there will be shown some theories that try to demonstrate which is the rightful form in the sharing of the tax burden among individuals. As it follows, this paper will present the historical evolution of the ability to pay principle, such as in the comparative law as in the national planning law, mainly in regards with its estimation in our constitutional texts. We will be paying close attention to the ambiguous way this principle was established in the 145 article §1º of the Federal Constitution of 1988, leading to some deep discussion - frequent nowadays - related to its possibility of being applied in many sorts of taxes in our constitutional taxation system, but not only in taxes as it is said in our constitutional system. We will be carrying out a relatively thorough examination on the possibility of applying the principle to each kind of taxation, referring to many theoretical chains about it, plus transcription and comments from decisions taken by the Supreme Federal Tribunal in the occasions it was summoned to decide upon the issue. We will be also analysing how to apply the principle of the ability to pay in the secondary taxes, because over these taxations we cannot assess, at the moment of the tax burden, the possibility of contributing from the one who is supporting the tax burden, the final consumer. Ultimately, we will be conveying a brief comment on how to apply the principle of the ability to pay in the jurisprudence of many countries, namely Spain, Italy and Germany.

Keywords: Taxation. Fiscal Justice. Equality. Ability to Pay. Tax Burden. Applicability.

ABREVIATURAS E SIGLAS

a.C. = Antes de Cristo
Acrésc. = Acréscimo
ADCT = Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI-MC = Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR = Agravo Regimental
AI = Agravo de Instrumento
AMS = Apelação em Mandado de Segurança
Art., art. = Artigo
BNDE = Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CAU = Conselho de Arquitetura e Urbanismo
CCE = Comitê Financeiro da Comunidade Europeia
CF, CRFB = Constituição Federal, Constituição da República Federativa do Brasil
CIDE = Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS = Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF = Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CPP = Contribuição Previdenciária Patronal
CREA = Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura
CRM = Conselho Regional de Medicina
CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN = Código Tributário Nacional
CVM = Comissão de Valores Mobiliários
DJ = Diário da Justiça
DOE = Diário Oficial do Estado
DPVAT = Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre
EC = Emenda Constitucional
ED, EDcl = Embargos de Declaração
EPP = Empresa de Pequeno Porte
Ex: Exemplo
FINSOCIAL = Fundo de Investimento Social
FGTS = Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FUNRURAL = Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
IBGE = Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS = Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicações
IGF = Imposto sobre Grandes Fortunas
INSS = Instituto Nacional do Seguro Social
IPI = Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU = Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA = Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR = Imposto de Renda
IRPF = Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ = Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS = Imposto Sobre Serviços

ITBI = Imposto sobre a transmissão "inter-vivos", por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos
ITCD = Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR = Imposto Territorial Rural
IVA = Imposto Sobre o Valor Agregado
LC, Lcp = Lei Complementar
Líqu. = Líquida
ME = Microempresa
NBM/SH = Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado
NCM = Nomenclatura Comum do Mercosul
Ns., nºs. = Números
OAB = Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE = Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU = Organização das Nações Unidas
PASEP = Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS = Programa de Integração Social
RE = Recurso Extraordinário
Resp = Recurso Especial
RFB = Receita Federal do Brasil
RICMS = Regulamento do ICMS
SEFAZ/RS = Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul
SENAC = Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI = Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESC = Serviço Social do Comércio
SESI = Serviço Social da Indústria
SINDIFISCO = Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal
SM = Salário Mínimo
STF = Supremo Tribunal Federal
STJ = Superior Tribunal de Justiça
TJ = Tribunal de Justiça (Estadual)
TRF = Tribunal Regional Federal
Trib. = Tributação, tributária
UFERJ = Unidade Fiscal do Estado do Rio de Janeiro
UFISG = Unidade Fiscal do Município de São Gonçalo – RJ
UFM = Unidade Fiscal do Município
UPF = Unidade Padrão fiscal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1. PARTE I	
1.1. Capítulo I – Evolução histórica, conceito e elementos	16
1.1.1. Seção I – Evolução histórica do conceito	16
1.1.1.1. Teorias da Justiça Tributária	17
1.1.1.1.1. Teoria do benefício	17
1.1.1.1.2. Teoria do talento Pessoal	19
1.1.1.1.3. Teoria do sacrifício	21
1.1.1.1.4. Teoria da capacidade contributiva	24
1.1.1.1.4.1. A capacidade contributiva nas constituições estrangeiras	25
1.1.1.1.4.2. A capacidade contributiva nas constituições brasileiras	29
1.1.1.1.4.2.1. A expressão “sempre que possível” do art. 145, § 1º da CF/88...	31
1.1.1.1.4.2.2. A expressão “caráter pessoal” do art. 145, § 1º da CF/88	38
1.1.2. Seção II – O conceito de capacidade contributiva	41
1.1.3. Seção III – Elementos de capacidade contributiva	55
1.2. Capítulo II - Eficácia do Princípio	65
1.2.1. Seção I – Norma de eficácia plena ou norma programática?	65
1.2.2. Seção II – Destinatários do princípio da capacidade contributiva	74
1.2.3. Seção III – Proporcionalidade e progressividade	78
1.2.3.1. Origem histórica da progressividade	84
1.2.3.2. A progressividade no direito brasileiro	91
1.2.3.2.1. A progressividade nos impostos	92
1.2.3.2.2. A progressividade nas taxas	92
1.2.3.2.3. A progressividade nas contribuições	94
1.2.3.2.4. A progressividade nos empréstimos compulsórios	95
1.2.3.2.5. A progressividade extrafiscal	96
1.3. Capítulo III - Da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias	98
1.3.1. Seção I – Aplicação do Princípio aos Impostos	100
1.3.1.1. Aplicação do princípio aos impostos pessoais e reais	100
1.3.1.1.1. Aplicação do princípio no imposto de renda (pessoal).....	102
1.3.1.1.2. Aplicação do princípio aos impostos reais	107
1.3.1.1.2.1. Aplicação do princípio no IPTU	111
1.3.1.1.2.2. Aplicação do princípio no ITR	116
1.3.1.1.2.3. Aplicação do princípio no IPVA	118
1.3.1.1.2.4. Aplicação do princípio no ITCD	120
1.3.1.1.2.5. Aplicação do princípio no ITBI	123
1.3.1.1.3. Aplicação do princípio aos impostos fixos	126
1.3.1.1.4. Aplicação do princípio aos impostos diretos e indiretos	129

1.3.2. Seção II - Aplicação do princípio aos tributos vinculados	130
1.3.2.1. Aplicação do princípio às taxas	136
1.3.2.2. Aplicação do princípio às contribuições de melhoria	148
1.3.2.3. Aplicação do princípio às contribuições especiais	151
1.3.2.4. Aplicação do princípio aos empréstimos compulsórios	161
2. PARTE 2	
2.1. Capítulo I – Da impossibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos	164
2.1.1. Seção I – Dos impostos diretos e indiretos	164
2.1.2. Seção II – Da não aplicação do princípio aos impostos indiretos	166
2.2. Capítulo II – Da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos	168
Seção I – O fenômeno da regressividade nos impostos sobre o consumo	168
2.2.2. Seção II – A essencialidade como princípio de tributação	177
2.2.3. Seção III – A seletividade em função da essencialidade dos produtos e mercadorias como instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos	186
2.2.4. Seção IV – Capacidade contributiva e substituição tributária	199
2.2.5. Seção V – O princípio da capacidade contributiva e as microempresas e empresas de pequeno porte	208
2.3. Capítulo III – Dos limites da aplicação do princípio	214
2.3.1. Seção I – A extrafiscalidade	214
2.3.2. Seção II – Os benefícios fiscais, as isenções e as imunidades	222
2.3.2.1. Os benefícios fiscais	223
2.3.2.2. As isenções	226
2.3.2.3. As imunidades	229
2.3.3. Seção III – o mínimo existencial e a proibição do confisco	230
2.3.3.1. O mínimo existencial	230
2.3.3.2. A proibição do confisco	240
2.3.4. Seção IV – A elisão, a elusão e a evasão fiscal	253
2.3.4.1. A elisão fiscal	254
2.3.4.2. A elusão fiscal	256
2.3.4.3. A evasão fiscal	259
2.4. Capítulo IV – Controle da aplicação do princípio	261
2.4.1. Seção I – O controle da discricção legislativa	261
2.4.2. Seção II – O controle da aplicação do princípio a jurisprudência brasileira	270
2.4.3. Seção III – Controle da aplicação do princípio na jurisprudência estrangeira	270
2.4.3.1. Na jurisprudência espanhola	270
2.4.3.2. Na jurisprudência italiana	272
2.4.3.3. Na jurisprudência alemã	273

CONCLUSÕES.....	280
REFERÊNCIAS.....	294

INTRODUÇÃO

A justiça de um sistema tributário deve levar em conta a forma como as suas leis impositivas distribuem a carga fiscal entre os contribuintes. Considerando que a Constituição é a norma suprema de um país, à qual todas as demais se submetem, é de extrema importância a verificação da existência, no texto constitucional, de dispositivos que promovam a justa e equitativa repartição do ônus tributário entre os indivíduos.

O presente trabalho tem como objetivo, portanto, a análise e discussão dos dispositivos constitucionais que tratam da matéria tributária e da forma como eles estabelecem a repartição da carga fiscal entre os contribuintes para o financiamento das despesas públicas. E, a partir dessa análise, fazer uma consideração crítica quanto à justiça ou injustiça do sistema tributário nacional na distribuição desse ônus, considerando, especialmente, a presença ou não de meios que promovam a igualdade na distribuição desse encargo entre os cidadãos em função da capacidade de contribuir de cada um.

Assim, inicialmente, é feita uma abordagem histórica da tributação, desde sua origem, com o nascimento da sociedade humana organizada, o Estado, e sua evolução ao longo do tempo até os dias atuais.

Nesse sentido, serão abordadas as mais diversas teorias da tributação que tentaram justificar a melhor maneira de distribuir os custos dos gastos públicos entre os cidadãos. Dentre essas teorias, merecerão destaque a Teoria do Benefício, a Teoria do Talento Pessoal, a Teoria do Sacrifício e a Teoria da Capacidade Contributiva.

No presente trabalho, será dada ênfase especial a esta última teoria, fazendo-se um apanhado de sua evolução ao longo do tempo e sua positivação nos diversos textos constitucionais, tanto nas constituições brasileiras, como nas constituições de inúmeros outros países.

Analisar-se-á, primeiramente, o conceito de capacidade contributiva, tanto no seu aspecto objetivo, que diz respeito aos elementos exteriorizadores de riqueza passíveis de tributação, bem como no que diz respeito ao seu aspecto subjetivo, que

se relaciona com a graduação da carga fiscal, conforme as características pessoais do contribuinte.

Em sequência, também serão analisados e discutidos os elementos ou indicadores de capacidade contributiva passíveis de sofrerem a incidência da norma tributária, quais sejam: a renda, o patrimônio e o consumo, e a forma como é feita no sistema tributário nacional a distribuição da carga fiscal em cada um desses elementos exteriorizados de riqueza.

Questão que também será abordada é a grande divergência doutrinária a respeito da eficácia do princípio da capacidade contributiva, ou seja, se referido princípio se trata de uma norma meramente programática, ou se é uma norma cogente, de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Ainda, mostrar-se-á a grande polêmica existente quanto à possibilidade de aplicação do princípio pelo Poder Judiciário, especialmente na análise de casos concretos, tendo em vista que uma ingerência do poder judicante poderia implicar uma verdadeira substituição do legislador pelo juiz, o que violaria o princípio constitucional da separação dos poderes.

Além disso, serão debatidas e analisadas as grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais, até hoje persistentes, relativamente à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, haja vista a ambígua redação do § 1º, do art. 145, da CF/88, que apenas se referiu aos impostos.

Ainda em relação à confusa redação do dispositivo constitucional acima mencionado, será feita uma abordagem das diferentes interpretações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito de a expressão “sempre que possível” nele contida, ou seja, se ela se refere apenas ao caráter pessoal dos impostos, ou se a mesma também se relaciona com o princípio da capacidade contributiva.

Merecerá atenção, ainda, a polêmica questão sobre a possibilidade ou não de se aplicar o princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos “reais”, visto que, conforme muitos juristas sustentam até hoje, o § 1º, do art. 145, da CF/88, somente se referiu à aplicação do princípio aos impostos de caráter “pessoal”. Para tanto, serão analisadas as diversas posições doutrinárias, bem como serão apresentadas várias decisões jurisprudenciais sobre o tema, especialmente as proferidas pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade de dispositivos legais infraconstitucionais que disciplinaram a matéria, tanto por meio do controle abstrato, como por meio do controle difuso.

Serão abordadas, ainda, as alterações promovidas no texto constitucional por meio de Emendas à Carta Política que vieram positivar a possibilidade de se estabelecer a progressividade tributária em alguns impostos de nítido caráter “real”.

Adicionalmente, serão relatadas e discutidas as posições de vários doutrinadores a respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva não apenas aos impostos, mas também às taxas, às contribuições de melhoria, às contribuições sociais e especiais e aos empréstimos compulsórios, bem como serão analisadas diversas decisões contraditórias a esse respeito proferidas pelo Pretório Excelso.

Merecerá nossa especial atenção, também, a grande celeuma, até hoje sem solução, a respeito da possibilidade ou não da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, visto que nesse tipo de imposto é muito difícil identificar as características pessoais do contribuinte de fato, consumidor final, e, portanto, graduar o tributo conforme as suas possibilidades econômicas.

Para tanto, será abordada e discutida a previsão constitucional da técnica da seletividade utilizada na graduação dos tributos sobre o consumo, a qual estabelece a diferenciação das alíquotas conforme a essencialidade dos produtos ou mercadorias. Será analisado, assim, se referida técnica é um instrumento para a concretização do princípio da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo, ou se a mesma implica apenas a efetivação da solidariedade social na seara tributária, com a proteção das pessoas mais pobres.

Em relação, ainda, à tributação indireta, será efetuada uma análise a respeito da opção do legislador em sua utilização cada vez mais acentuada como meio de aumento da eficiência arrecadatória do Estado, bem como sobre as consequências dessa decisão em termos da representatividade da carga fiscal em relação à renda dos contribuintes que possuem capacidades econômicas distintas.

Objeto de verificação será, também, a análise da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação por fato presumido, denominada substituição tributária, em especial na substituição tributária progressiva ou para frente, a qual deu causa a inúmeras discussões e debates, tanto na doutrina como na jurisprudência pátrias.

Também será objeto do presente trabalho a análise da aplicação do princípio da capacidade contributiva às microempresas e empresas de pequeno porte, com a

verificação da progressividade das alíquotas em função do seu faturamento, e relativamente a cada um dos tributos (federais, estaduais e municipais) incluídos no regime de tributação diferenciada a que estão submetidas essas empresas.

Outro tema que será abordado diz respeito à necessidade do estabelecimento de limites mínimos e máximos na tributação, de modo que a mesma, de um lado, não atinja o mínimo existencial dos indivíduos, e de outro, não tenha efeitos confiscatórios. E, nesse sentido, será demonstrada a grande dificuldade encontrada, seja na doutrina como na jurisprudência, tanto no Brasil como no exterior, em encontrar um montante exato e definido para esses limites.

Na tributação da renda, especialmente no que se relaciona com a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IRPF, será analisado o grau de progressividade de suas alíquotas, uma vez que este tributo, por disposição constitucional expressa, deve ser progressivo. Será feita, também, uma comparação entre a intensidade de seu gravame no Brasil e nos países desenvolvidos. E mais, será analisada, nesse imposto, a restrição das possíveis espécies de despesas dedutíveis, e os limites dos valores a deduzir de cada uma, e se essa dedução é compatível com as mínimas despesas necessárias para a manutenção de um padrão de vida digno do contribuinte e de sua família.

Com relação ao IRPJ, será verificada se a progressividade das alíquotas estabelecidas na lei que rege este tributo é suficiente para uma concretização efetiva do princípio da capacidade contributiva, levando-se em conta o montante do lucro auferido pelas empresas.

Também no presente trabalho será feita uma abordagem da previsão do princípio da capacidade contributiva nos textos constitucionais de diversos países, bem como a transcrição de várias decisões jurisprudenciais no direito comparado a respeito da aplicação do princípio como instrumento de distribuição isonômica dos ônus dos tributos.

E, ao final, serão feitas várias considerações a respeito do tipo de tributação a que o legislador tributário nacional deu preferência, e se essa tributação atende à finalidade distributiva e igualitária da repartição da carga tributária entre os brasileiros, de forma a implantar a tão desejada justiça fiscal e a promoção do bem de todos e o progresso da nação.

1. PARTE I

1.1. Capítulo I - Evolução histórica, conceito e elementos

1.1.1. Seção I – Evolução histórica do conceito

Conforme nos lembra Domingos de Oliveira,¹ o surgimento do Estado, sociedade politicamente organizada, necessária ao convívio e desenvolvimento das pessoas, implicou a necessidade de o mesmo garantir o bem-estar dos indivíduos que o compõem. Para tal, deviam os componentes desse grupo social contribuir com os gastos necessários para a manutenção da coletividade de que faziam parte.

Dessa forma, foi criado o tributo, por meio do qual era efetivada a cooperação individual em favor da comunidade. Ao mesmo tempo em que esta colaboração passou a ser um dever para o indivíduo, constitui-se num direito em exigí-la por parte do seu destinatário, o Estado. Essa é a concepção ético-jurídica do tributo, baseada no interesse da coletividade e na possibilidade que o indivíduo tem para concorrer com as despesas do grupo de que faz parte. E essa possibilidade, uma vez efetivada, torna-se um dever para o indivíduo, a fim de não permitir que ele se locuplete à custa dos outros.

E o dever de contribuir para o custeio dos gastos da comunidade, na medida das possibilidades de cada um, vai determinar a medida do sacrifício individual que o grupo organizado pode legitimamente exigir para o custeio das suas despesas.

Como salientam Murphy e Nagel² sempre existiu um consenso geral quanto à ideia de que o sistema tributário deve tratar de maneira equitativa todos os contribuintes. Porém, há divergências quanto ao que seja realmente esse tratamento equitativo.

Segundo esses autores, a equidade deve ser tratada sob dois aspectos: a) a equidade vertical, e b) a equidade horizontal. A equidade vertical se refere ao tratamento tributário distinto para as pessoas com níveis de riqueza diferentes. Já a

¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 5.

² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 18.

equidade horizontal se refere à justiça da tributação para as pessoas com iguais níveis de riqueza.

Surgiram, então, várias teorias a respeito de quais fatores deveriam ser levadas em conta na diferenciação e repartição do ônus fiscal entre os contribuintes, no sentido de se alcançar a equidade na tributação.

1.1.1.1. Teorias da Justiça Tributária

1.1.1.1.1. Teoria do benefício

Conforme Caliendo Velloso da Silveira,³ a Teoria do Benefício é uma das mais importantes teorias sobre a justiça da tributação. Segundo essa teoria, o montante da carga fiscal a ser suportada pelos contribuintes está diretamente relacionado aos benefícios por eles recebidos do governo.

Essa teoria, entretanto, tem sido muito criticada em função da dificuldade em se medir o benefício prestado ao contribuinte, a fim de se quantificar o valor do tributo a pagar por cada um. Uma outra dificuldade está na definição dos tributos a serem cobrados em função do benefício recebido. Além disso, essa teoria nada diz a respeito dos gastos do governo, fazendo uma divisão pura e simples desses dispêndios entre os contribuintes.

Também para Murphy e Nagel,⁴ a teoria do benefício significa que os contribuintes devem pagar impostos na proporção dos benefícios que recebem do governo. Entretanto, afirmam, na prática, a aplicação do mesmo não fica muito evidente, pois não há como se fazer uma medição precisa dos benefícios governamentais recebidos por cada indivíduo.

Ademais, para essa teoria, a justiça da carga tributária implica que cada pessoa seja onerada, em termos reais, na proporção dos benefícios recebidos. Porém, se for levada em conta a decrescente utilidade marginal do dinheiro, não fica claro qual a melhor estrutura de alíquotas recomendada do imposto de renda por este princípio. Ou seja, conforme a taxa de declínio da utilidade marginal do dinheiro, a tributação recomendada poderia ser progressiva, proporcional ou regressiva.

³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 271.

⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 22.

Além disso, existe uma grande contradição nessa teoria, pois, se num país que possui um sistema mínimo de bem-estar social, compete ao governo fornecer uma renda mínima e serviços de saúde às pessoas que de outra maneira seriam indigentes, é um absurdo proporcionar esses benefícios mínimos e depois exigir um pagamento por eles. Portanto, o princípio do benefício é incompatível com qualquer teoria de justiça social, na qual o governo é obrigado a oferecer aos pobres uma complementação de renda ou um serviço de bem-estar social.

Para Velloso,⁵ esta teoria se depara diante de um grande problema que se encontra nas suas premissas, uma vez que os benefícios estatais não são economicamente mensuráveis e, mesmo que o fossem, não seriam diretamente proporcionais ao patrimônio e à renda dos contribuintes. E caso os benefícios tivessem relação com a riqueza dos contribuintes, essa relação não seria direta; ao contrário, seria inversamente proporcional, uma vez que os mais abastados normalmente custeiam a sua própria segurança pessoal e de seu patrimônio, bem como de sua educação e saúde. Portanto, o critério do benefício implica que se tribute mais gravosamente os cidadãos mais pobres, visto que estes são os que mais se beneficiam das prestações sociais, o que dificulta a concretização dos direitos sociais e implica uma grave ofensa à solidariedade social.

E mais, afirma, segundo essa teoria, para efeitos de se graduar a tributação, seria necessário dimensionar economicamente os benefícios que cada um recebe em função da atuação estatal, o que é impossível na prática. Até porque, em geral, os gastos públicos são universais, indivisíveis, de forma que não podem ser medidos de forma individual.

Salienta Velloso, ainda, que a teoria do benefício se diferencia da teoria da capacidade contributiva, uma vez que aquela incide sobre o benefício ou vantagem recebida pelo contribuinte em função da atuação estatal; e esta, sobre a titularidade da riqueza do contribuinte.

Para Casalta Nabais,⁶ a teoria do benefício considera que os impostos se justificam como contrapartida dos cidadãos para com os serviços a eles prestados pelo Estado, como é o caso da proteção da vida e do patrimônio.

⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 148.

⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 450.

Entretanto, lembra, referida teoria recebeu várias objeções. Dentre elas, cita o fato de que não é possível se conhecer, nem medir, o benefício que cada indivíduo recebe do Estado. Além disso, o pagamento de imposto é condição da própria existência e funcionamento do Estado, devendo ser cobrado de todos os indivíduos, independentemente do benefício que recebem.

Portanto, a teoria do benefício não serve para a implementação da igualdade na tributação, não se prestando como critério de repartição dos impostos, sejam estes considerados no seu conjunto ou isoladamente.

1.1.1.1.2. Teoria do talento pessoal

Segundo essa teoria, salienta Caliendo Velloso da Silveira,⁷ as pessoas devem ser tributadas de acordo com suas habilidades, ou seja, conforme suas capacidades para gerar e acumular riqueza.

Conforme Murphy e Nagel,⁸ a teoria do talento possui relação com a teoria da capacidade contributiva. Entretanto, salientam, a noção de capacidade contributiva foi interpretada de várias maneiras. E uma das dificuldades dessa última teoria é saber se a capacidade contributiva a ser considerada é situação econômica atual dos contribuintes, sua renda e riqueza, em função das decisões que tomaram na vida, ou se ela se refere à capacidade contributiva, tendo em vista as decisões que poderiam tomar e, possivelmente, de renda e riqueza maiores que poderiam obter. Essa segunda interpretação é que leva à ideia de tributação pelo talento. Ou seja, as pessoas devem sofrer uma carga fiscal de acordo com seu talento, o qual vai determinar a sua capacidade de obter renda e produzir riquezas.

Resta evidente, portanto, que pelo princípio do talento, a renda potencial de um indivíduo pode ser bem maior do que sua renda atual. Assim, se uma pessoa abandona uma carreira de sucesso e passa a exercer outro ofício onde passa a ganhar bem menos, ele continuará a ser tributado da mesma maneira, embora sua renda tenha diminuído, pois não houve alteração no seu talento.

Um dos grandes problemas enfrentados na implementação da tributação pelo talento é o fato de ela não ser factível, uma vez que é praticamente impossível medir-

⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 272.

⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 29.

se a renda máxima potencial de cada pessoa. Para muitos economistas, porém, a tributação pelo talento seria o princípio fundamental para justificar a política tributária.

Lembram, ainda, Murphy e Nagel, que a origem da teoria do talento está calcada nas primeiras ideias da capacidade contributiva que entendia ser esta uma função da propriedade e da riqueza das pessoas. Entretanto, além dos bens materiais, as pessoas detêm o que os economistas denominam de “capital humano”, ou seja, habilidade, conhecimento, relacionamentos, personalidade, etc., que influenciam sobremaneira a obtenção de riquezas numa economia de mercado. Assim, por exemplo, se Paulo e João, ganham o mesmo salário, pergunta-se, seria injusto cobrar deles o mesmo tributo? Porém, se João deixa de ganhar mais porque optou por trabalhar menos horas do que poderia, ou porque decidiu trocar de profissão, a cobrança de tributos iguais entre eles seria justa? Seria justificável que João pagasse menos tributos porque voluntariamente optou por trabalhar menos do que poderia, ou porque escolheu uma profissão mais cômoda, embora ganhando um salário menor do que teria na profissão anterior? Pelo tratamento equitativo da tributação, essa diferença deveria ser levada em conta, de modo que os impostos não fossem cobrados unicamente em função dos rendimentos reais em dinheiro, pois João estaria levando vantagem em relação a Paulo.

De se salientar, ainda, que o tributo cobrado sobre a renda efetiva possui dos efeitos distintos: a) o chamado efeito renda, que significa que o imposto diminui a renda do contribuinte, com o que o mesmo é estimulado a trabalhar mais, se quiser obter uma renda líquida maior e b) o efeito substituição, que, ao contrário do primeiro, estimula a pessoa a trabalhar menos, pois diminui a recompensa por unidade de trabalho. Assim, uma hora de trabalho a mais, com imposto, pode ser menos interessante do que uma hora de ócio.

Entretanto, é preferível um imposto sem o efeito de substituição, o que encontra justificativa não na justiça tributária, mas numa fundamentação essencialmente utilitarista da tributação. Segundo o utilitarismo, o melhor sistema tributário é o que permite a promoção mais eficaz do bem-estar de um maior número de pessoas, devendo estimular as pessoas a melhor atender a esse objetivo. O efeito substituição é sempre ruim, pois pode estimular uma pessoa a deixar de trabalhar uma hora a mais, diminuindo a troca recíproca de benefícios.

Portanto, a defesa pelos economistas do princípio do talento como ideal para a política tributária não pode ser relacionada com o princípio da capacidade contributiva, visto que esta tem como objetivo maior a equidade vertical, que é a distribuição justa da carga tributária entre contribuintes de situações econômicas distintas, ao passo que o princípio do talento se baseia na utilidade coletiva.

1.1.1.1.3. Teoria do sacrifício

Para essa teoria, a carga tributária a ser suportada por cada cidadão deve estar relacionada com sua renda efetiva, de modo a impor a todos uma igualdade de sacrifício.

Dessa forma, assevera Caliendo Velloso da Silveira,⁹ os ricos podem e devem pagar mais tributos do que os pobres, uma vez que uma carga fiscal mais pesada sobre as classes mais favorecidas se justifica por dois motivos, quais sejam:

- a) menor utilidade do excedente, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo, menor será o impacto da retirada de parcela de seu rendimento. Desse modo, quanto mais endinheirado for o indivíduo, menor o valor intrínseco de cada unidade monetária, visto que a sua escala de grandeza será cada vez maior. Assim, 1.000 unidades para quem possui 10.000 significa muito mais do que para alguém que possui 100.000 unidades de moeda;
- b) maior utilidade do resíduo, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo, maior será a quantia que irá sobrar. Assim, mesmo que em quantidade exista um dispêndio maior, os mais abastados terão ainda muito mais do que o suficiente para manterem a sua posição social e no final ainda continuarão sendo muito mais ricos que os demais indivíduos.

Importante salientar que o montante do sacrifício exigido não possui nenhuma correlação com os benefícios e prestações efetuados pelo governo. O pagamento de tributos é uma forma de divisão comum dos gastos efetuados com a manutenção dos interesses coletivos, de modo que cabe a cada um a sua cota de sacrifício na preservação desses interesses.

Essa teoria foi bem recebida pelos economistas liberais, uma vez que não tenta modificar o sistema geral de distribuição da propriedade na vida em sociedade. Para esses autores, a distribuição da propriedade não pode ser efetuada por meio da tributação, mas apenas pelo resultado social das interações na vida econômica. Ou seja, não é função da tributação intervir na distribuição de bens da sociedade, mas

⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 273.

apenas garantir uma mínima prestação de serviços ao bem comum, como segurança, justiça, estradas, etc.

Entretanto, embora tenha tido uma boa aceitação no meio econômico, essa teoria não encontra um amparo na teoria da justiça ou da moralidade prática, uma vez que não há como defender que os desajustes e desequilíbrios sociais não possam sofrer nenhuma ação tributária redistributiva. Ou seja, não há como defender que os menos favorecidos não recebam nenhuma isenção fiscal, ou que o produto da arrecadação dos tributos não seja revertido em obras sociais.

Segundo relata Velloso,¹⁰ as teorias do sacrifício surgiram em virtude da impossibilidade de se estabelecer uma correlação entre o benefício e o imposto, que caracterizava a teoria do benefício, o que levou ao estudo das relações entre a carga tributária e o sacrifício que elas causavam aos contribuintes. Dessa forma, a igualdade tributária não seria alcançada pela comparação entre as riquezas das pessoas, mas sim pelo sacrifício, ou pena, ou dor sofridos pelos cidadãos em virtude de terem que pagar impostos.

Estas teorias se dividem em três espécies: a) teoria do sacrifício igual, b) teoria do sacrifício mínimo e c) teoria do sacrifício proporcional.

A teoria do sacrifício igual dar-se-ia mediante o pagamento de quantias às quais os contribuintes atribuiriam valores iguais, ou seja, seriam estabelecidos juízos de igualdade em relação aos sacrifícios sofridos pelos contribuintes.

A teoria do sacrifício igual, que é atribuída a Stuart Mill, implica que os impostos devem ser gravados de forma que cada contribuinte sacrifique uma igual quantidade de “utilidade”. Assim, tal princípio não implica, necessariamente, em progressividade tributária, podendo a mesma ser proporcional ou mesmo regressiva, conforme a curva da “utilidade”

Por sua vez, a teoria do sacrifício mínimo, lembra Velloso, não está relacionada à comparação entre os sacrifícios individuais sofridos pelos contribuintes, preconizando um sacrifício mínimo para toda a coletividade. Assim, a apropriação estatal ocorreria sobre as manifestações de riqueza a que os cidadãos atribuem menor valor, com o que atingiria as rendas mais elevadas das pessoas mais ricas.

¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 154.

Portanto, nesse tipo de tributação a carga tributária recairia sobre as pessoas mais ricas, uma vez que esses sofreriam o menor sacrifício.

Já para a teoria do sacrifício proporcional, todas as riquezas de cada contribuinte deveriam ser somadas para se estabelecer uma carga tributária proporcional à sua riqueza total, o que ocorreria pela aplicação de uma alíquota uniforme para todos.

Não obstante, é totalmente impossível a criação de uma teoria tributária baseada no sacrifício, pois a avaliação do sacrifício sofrido pelo cidadão é subjetiva e impossível de se mensurar. Cada pessoa tem a sua forma particular de avaliar subjetivamente a sua riqueza e o sofrimento com a sua perda, o que não se pode medir economicamente. Além disso, não há uma relação direta entre a perda de riqueza dos contribuintes e a sua noção subjetiva de sacrifício. Ou seja, ao perderem um mesmo valor, os contribuintes mais ricos e avaros poderiam suportar subjetivamente um sacrifício muito maior do que outros menos ricos ou até mais pródigos.

Para Murphy e Nagel,¹¹ de acordo com a teoria da igualdade de sacrifícios, um sistema tributário será justo se diferenciar os contribuintes de acordo com suas rendas, de modo que quem tem mais paga mais, a fim de que o custo real do sacrifício seja igual para todos. Esse princípio se baseia na diminuição da utilidade marginal do dinheiro com o aumento da renda, podendo ensejar um sistema tributário progressivo ou proporcional, dependendo da taxa de diminuição dessa utilidade marginal do dinheiro.

Segundo esses autores, como a justiça na tributação não é uma realidade isolada, não se pode afirmar com segurança que o governo deve cobrar sacrifícios iguais de todas as pessoas, com base na renda pré-tributada, sem se considerar uma política de gastos justa. Nesse sentido, lembram Pigou, que assim escreveu:

O bem-estar econômico das pessoas depende de todo o sistema jurídico, que não inclui somente a legislação tributária, mas as leis que regem a propriedade, os contratos e as heranças. É perfeitamente arbitrário exigir que a legislação tributária afete igualmente as satisfações de pessoas diferentes

¹¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 34.

e deixar que o restante do sistema jurídico se afete de maneira totalmente desigual.

De todo modo, a teoria da igualdade de sacrifícios se coaduna com uma teoria mais ampla de justiça, a teoria libertária de justiça, segundo a qual nenhum tributo ou gasto cobrado pelo governo pode alterar as condições de bem-estar estabelecida pelo mercado.

Contudo, poucos são os que defendem de uma maneira consciente a teoria libertária de justiça, pois quase ninguém acredita na justiça dos retornos do mercado, ou que o governo não deve apoiar os cidadãos mais pobres que não têm acesso à saúde, à alimentação e à habitação. Por esse motivo, na prática, o princípio da igualdade de sacrifícios é abandonado, uma vez que ninguém defende um sistema tributário que não preveja uma isenção pessoal ou uma renda mínima livre da tributação. Ademais, todos os tributaristas defendem a ideia de que deve haver uma forma de transferência de renda para aquelas pessoas que não conseguem se sustentar.

No entender de Casalta Nabais,¹² só ocorrerá uma repartição igualitária da carga fiscal através de um imposto que submeta todos os indivíduos ao mesmo sacrifício em favor do Estado. Desse modo, uma tributação conforme a capacidade contributiva só será alcançada quando, em consequência do pagamento de tributos, todos os indivíduos suportarem o mesmo sacrifício.

Essa teoria também sofreu diversas objeções. Uma delas, como já visto, é aquela que refere que o sacrifício suportado pelo indivíduo pela perda da utilidade de seu patrimônio devido à incidência dos impostos tem um caráter subjetivo, não sendo possível a sua aferição em valores precisos. Outra, é o fato de que não existe um entendimento único do que venha a ser a igualdade de sacrifício, a qual pode ser aferida pelo sacrifício igual, pelo sacrifício proporcional e pelo sacrifício mínimo.

1.1.1.1.4. Teoria da capacidade contributiva

Para a Teoria da capacidade contributiva, a contribuição dos cidadãos para suportar as despesas públicas, a fim de atender aos princípios de justiça e igualdade, deve ser na proporção das possibilidades de cada cidadão. Destaca Alfredo Augusto

¹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 452.

Becker¹³ que é muito antigo o princípio segundo o qual cada um deveria contribuir para despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica. E esse princípio, lembra, se fundamentava no ideal de justiça formulado pelos antigos filósofos gregos.

Ainda segundo Becker,¹⁴ os princípios propostos por esses filósofos tinham como objetivo reafirmar a generalidade obrigação de pagar tributos, norma que era frequentemente violada pela legislação e pelas práticas fiscais da época, onde predominavam privilégios e benefícios de toda espécie. Além disso, manifestavam a sua contrariedade aos injustos sistemas tributários da época, fundados na capitação, que violavam os mais elementares princípios de justiça distributiva.

Também no antigo Egito já existia a concepção de que os tributos deveriam guardar certa relação com aqueles que arcariam com o seu ônus.¹⁵

Carlos Palao Taboada¹⁶ nos lembra que já nos tempos medievais Santo Tomás de Aquino preconizava que cada pessoa devia pagar seus tributos *secundum facultatem*, ou *secundum equalitatem proportionis*, fazendo-se, assim, uma diferenciação entre impostos justos e impostos injustos, conforme obedecessem ou não a esse critério. Os primeiros seriam obrigatórios e, caso não cumpridos, estar-se-ia cometendo pecado, enquanto que os segundos seriam arbitrariedade dos soberanos, e não deveriam ser satisfeitos.

Com relação à evolução histórica do princípio, Taboada identifica três momentos distintos: a) no primeiro momento, a capacidade contributiva surgia como um princípio de justiça, baseado na ideia de que os impostos deveriam estar relacionados com as riquezas das pessoas, b) no segundo momento, o princípio da capacidade contributiva passou a ser um requisito para a concretização do conteúdo material da igualdade e c) no terceiro momento, o princípio passou a ser entendido como uma especificação do princípio da igualdade, não apenas no seu aspecto formal e abstrato, mas como conteúdo econômico determinado.

1.1.1.1.4.1. A capacidade contributiva nas constituições estrangeiras

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 479-480.

¹⁴ Ibidem. p. 480.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 15.

¹⁶ TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, ano II, n. 4, abr/jun, 1978, pp. 125-154 .

A Magna Carta de 15 de junho de 1215, em seu art. 12,¹⁷ prescrevia que as taxas e os tributos para serem lançados não poderiam exceder limites razoáveis.

Já no Estado Liberal, Adam Smith, autor da obra *A Riqueza das Nações*, lançava a ideia de que para a manutenção dos encargos públicos, a contribuição das pessoas deveria estar pautada de acordo com a retribuição desfrutada e com a capacidade de cada um. Vinculava, assim, a capacidade contributiva ao princípio do benefício, de modo que a contribuição do indivíduo para o dispêndio público deveria ser proporcional ao proveito obtido pelo contribuinte em bens ou serviços.¹⁸

Ainda nessa época, as grandes revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII, o documento de maior importância, a “Déclarations des Droits” de 1789, reiterada pela “Déclaration de l’homme e des les citoyens” de 1791 estabelecia a justa tributação ao determinar que os impostos deveriam ser suportados na medida da capacidade econômica de cada um.¹⁹

O exemplo francês foi seguido por várias constituições posteriores de caráter liberal, como a da República Romana de 1798,²⁰ a da Espanha de 1812,²¹ a do Piemonte de 1820,²² as de Portugal de 1822²³ e de 1938,²⁴ e a da França de 1848.²⁵

Também merecem referência a Constituição do México de 1917 e a da Alemanha de 1919, que, nas qualidades de serem as precursoras do constitucionalismo social, também trataram do tema.

¹⁷ Art. 12: “No scutage nor aid shall be imposed in our Kingdom, unless by the common council of our Kingdom; excepting to redeem our person, to make our eldest son a Knight, and once to marry our eldest daughter, and not for these, unless a reasonable aid shall be demanded.

¹⁸ JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 19.

¹⁹ O artigo, que também constou nas Constituições de 1791 e 1848, assim dispunha: “Pour l’entretien de la force publique et pour les dépenses de l’administration, une contribution est indispensable, elle doit être également répartie entre tous les citoyens, em raison de leurs facultés”.

²⁰ Art. 16 – Tutte le contribuzioni sono stabilite per la utilità generale: esse devono essere ripartite tra i contribuenti in proporzione delle loro facultà.

²¹ Art. 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los espanholes com proporción a sus facultades, sin execpción ni privilegio alguno.

²² Art. 145, § 14. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado, em proporção de seus haveres.

²³ Art. 228º. As cortes repartirão a contribuição directa pelos distritos das Juntas de administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em Junta repartirá pelos concelhos de seus distritos a quota que lhe houver tocado; e a câmara repartirá o que coube ao concelho por todos os moradores na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, ali tiverem.

²⁴ ARTIGO 24º — Ninguém é isento de contribuir, em proporção de seus haveres, para as despesas do Estado.

²⁵ Article 15. - Tout impôt est établi pour l'utilité commune. - Chacun y contribue en proportion de ses facultés et de sa fortune.

A Constituição mexicana de 1917, ao tratar da contribuição dos cidadãos com os gastos públicos, assim dispunha em seu art. 31:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(.....)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A Constituição de Weimar de 1919, lembra Zilveiti,²⁶ também seguiu o caminho da Constituição Francesa, estabelecendo em seu art. 134 que os cidadãos, sem distinção, deviam contribuir para o custeio das despesas públicas na proporção de suas possibilidades.²⁷ Entretanto, a Lei Fundamental de Bohn de 1945 não previu expressamente o princípio, porém o mesmo tem sido respeitado em função do princípio da igualdade, este sim constante em seu texto. E o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha tem decidido que o princípio da capacidade contributiva, embora não esteja expresso na Constituição, tem fundamento no princípio da igualdade previsto no seu art. 3º, § 1º.²⁸

Esse mesmo Tribunal, em várias decisões, ao tratar do imposto de renda, praticamente positivou o princípio como norma constitucional, ao entender que, para a efetivação da igualdade na tributação, esse tributo deveria ser graduado segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Com o enfraquecimento do liberalismo a partir da segunda metade do Século XIX, a capacidade contributiva começou a desviar-se do princípio do benefício, passando a constituir-se no veículo propulsor das igualdades social e econômica através da progressividade dos impostos. A dificuldade de se medir o benefício recebido por cada contribuinte também foi um fator que contribuiu para o abandono desse método.

Assim, as Constituições promulgadas após o segundo pós-guerra refletem essa tendência. Como exemplo, temos a Constituição italiana de 22 de dezembro de 1947, que assim dispõe em seu art. 53:

²⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 154.

²⁷ All citizens without discrimination contribute in relation to their means to the public burden, in accordance with the laws.

²⁸ Todas as pessoas são iguais perante a lei.

Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.²⁹

Nesse mesmo diapasão, ao tratar da cobrança dos impostos, assim preleciona a Constituição da República Portuguesa de 02 de abril de 1976, em seu art. 104:

1 – o imposto sobre o rendimento pessoal visa à diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; 3. A tributação do patrimônio deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento econômico e da justiça social, devendo onerar os produtos de luxo.³⁰

Já a Constituição espanhola de 28 de dezembro de 1978, assim dispõe em seu art. 31º.1.

Todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que em caso algum terá alcance confiscatório.³¹

Também prescrevendo o princípio da capacidade contributiva em seu texto, temos a Constituição da Suíça, que assim dispõe em seu art. 127, 2.

To the extent that the nature of the tax allows it, the principles of universality of the tax treatment and of taxation according to economic capacity shall be followed.

Por sua vez, a Constituição do Paraguai de 1992, em seu art. 181, prescreve:

De la igualdad del tributo.
La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.

A Constituição da Venezuela de 2000, em seus arts. 316 e 317 estabelecem:

Art. 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

²⁹ No texto original: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

³⁰ JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 21.

³¹ No texto original: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado em los principios de igualdad y progresividad que, em ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Art. 317. No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que non estén establecidos em la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino em los casos previstos por las leyes, Ningún tributo puede tener efecto confiscatório.

Ainda no século XX muitas outras constituições consagraram expressamente o princípio da capacidade contributiva em seus textos, tais como fez a constituição argentina em várias passagens:

a) art. 4º: as contribuições criadas pelo Congresso hão de ser submetidas à população equitativa e proporcionalmente; b) art. 16, parte final: a igualdade é a base dos impostos e dos encargos públicos; c) art. 67, nº 2: a competência do Congresso em instituir contribuições diretas implica que estas sejam proporcionalmente iguais em todo o território da Nação.

A Constituição do Chile de 24 de outubro de 1980, por sua vez, em seu art. 19, inciso 20, assim dispõe:

A igual repartición dos tributos em proporção à renda ou na progressão ou forma que fixe a lei, e a igual repartición dos demais encargos públicos. Em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionais ou injustos.

Muitas outras constituições também fazem referência ao princípio da capacidade contributiva, como é o caso das constituições de Angola de 1975 (art. 12),³² Moçambique de 1975 (art. 13, segunda parte),³³ Grécia de 1975, após a 3ª revisão de 2008 (art. 4º, item 5).³⁴

Portanto, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva ultrapassa as mais diversas fronteiras, tendo, quase sempre, lugar de destaque nas constituições modernas, podendo ser visto como a medida de comparação hábil a efetivar a igualdade na tributação.

1.1.1.1.4.2. A capacidade contributiva nas constituições brasileiras

No Brasil, nos lembra Zilveti,³⁵ a Constituição Imperial de 1824, com grande influência dos ideais liberais, dispunha em seu art. 179, inciso XV: *“Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”*

³² O sistema fiscal será nortado pelo princípio da tributação progressiva dos impostos directos, não sendo permitido os privilégios de qualquer espécie em matéria fiscal.

³³ O rendimento e a propriedade privada estão sujeitos a impostos progressivos, fixados segundo critérios de justiça social.

³⁴ 5. Greek citizens contribute without distinction to public charges in proportion to their means.

³⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 159.

Após a proclamação da República, ocorrida no ano de 1889, foi promulgada a Constituição de 1891, nela não havendo nenhuma menção ao princípio da capacidade contributiva.

A Constituição de 1934 não se referiu ao princípio da capacidade contributiva. Porém, em seu art. 128 reportava-se à progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado. Também não houve qualquer referência expressa ao princípio na Constituição de 1937.

Já na Constituição de 1946, o princípio voltou a ter destaque, estando previsto expressamente no seu art. 202, que assim dispunha: “*Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.*”

Posteriormente, a Emenda Constitucional 18/1965, que fixou as regras gerais do sistema tributário nacional, revogou explicitamente o art. 202 da Constituição de 1946.

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 01/69 também não fizeram menção ao princípio. Porém, alguns doutrinadores entendiam que a capacidade contributiva devia ser respeitada com base no dispositivo que assegurava que a especificação dos direitos e garantias expressos na Constituição não excluía outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

Com a Constituição Federal de 1988, passou o cidadão a ter a garantia de não ser tributado além de sua capacidade contributiva, o que ficou consagrado no seu art. 145, § 1º, nos seguintes termos:

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.

Comparando-se o texto do dispositivo acima com aquele previsto no art. 202 da Carta de 1946, percebe-se que houve alteração significativa em sua redação. A primeira grande diferença é que na Constituição de 1988 a eficácia do princípio da capacidade contributiva ficou restrita aos impostos, diferentemente da Constituição de 1946 que a estendia a todos os tributos.

A segunda mudança diz respeito à posição da expressão “sempre que possível” nos dois dispositivos constitucionais. Na Constituição de 1946 a expressão vinha logo

após a menção feita ao caráter pessoal dos impostos, de forma que só a ele (caráter pessoal) se referia, nada se relacionando com a capacidade contributiva. Relembrando a redação do dispositivo: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”

Já na Constituição de 1988, a expressão “sempre que possível” foi inserida no início da redação do dispositivo, tornando-o ambíguo e linguisticamente imperfeito, o que tem gerado inúmeras controvérsias entre os juristas a respeito de sua interpretação e aplicação.

Importante salientar que no Anteprojeto Constitucional elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais (denominada Comissão Afonso Arinos) e publicado no Suplemento Especial nº 185 do Diário Oficial da República Federativa do Brasil de 26 de setembro de 1986, o princípio da capacidade contributiva estava previsto no seu art. 149, com a seguinte redação:

Art. 149 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar, que assegurará às pequenas e microempresas tratamento tributário compatível com a sua receita bruta.

Comprova-se, portanto, que no anteprojeto da nova Constituição, o dispositivo que tratava da capacidade contributiva praticamente repetia o art. 202 da CF/1946. Ou seja, referia o princípio da capacidade contributiva a todos os tributos, e não apenas aos impostos e, adicionalmente, só referia a expressão “sempre que possível” ao caráter pessoal dos tributos. Durante a tramitação do Anteprojeto Constitucional pelas duas casas legislativas, o art. 149 sofreu as alterações que culminaram na atual redação do § 1º do art. 145, da CF/1988, o que redundou nas inúmeras controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, até hoje existentes, a respeito de sua correta interpretação e aplicação.

1.1.1.1.4.2.1. A expressão “sempre que possível” do art. 145, § 1º da CF/88

A controvérsia em relação a esta expressão está em ela se referir apenas à personalidade dos impostos, ou também à capacidade contributiva. Ou seja, questiona-se se ela conferiria faculdade ao legislador para instituir impostos de caráter pessoal e também para graduar os mesmos segundo a capacidade contributiva do contribuinte.

Para Ives Gandra da Silva Martins,³⁶ a expressão “sempre que possível” está relacionada apenas ao caráter pessoal dos tributos, visto que nem todos os tributos têm caráter pessoal. Entende que o dispositivo constitucional deveria ter sido redigido de forma diferente, a saber: “os impostos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. O fato de a expressão ter sido colocada no início da frase passou a dar margem à interpretação de que ela também se referiria à capacidade econômica do contribuinte, o que transformaria a norma em verdadeira autorização de confisco.

Assim, argumenta, sempre que possível os impostos devem ser diretos, ou seja, ter caráter pessoal e recair sobre o patrimônio ou a renda do contribuinte. Só quando não for possível os impostos serem diretos é que não terão caráter pessoal, podendo recair sobre outras formas de exteriorização de riqueza, como é o caso do consumo, de que são exemplos o IPI e o ICMS.

Entende Fanucchi³⁷ que o termo “sempre que possível” concede ao legislador a faculdade para: a) instituir impostos de caráter pessoal e 2) graduar os mesmos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ou seja, para ele, em caso de impossibilidade, não haveria a obrigação de os impostos terem caráter pessoal, nem de respeitarem a capacidade econômica do contribuinte.

Lembra, entretanto, que a capacidade contributiva é a medida a ser adotada para a busca da igualdade tributária. Além disso, o mínimo vital não pode ser tributado, nem a tributação pode ter efeito confiscatório. Por conseguinte, a tributação só pode existir onde houver capacidade contributiva, independentemente de expressa previsão constitucional.

Logo, a expressão “sempre que possível” prevista no art. 145, § 1º da CF/88 significa:

- 1) O legislador deve priorizar a criação de impostos pessoais, pois neles é mais bem observada a realidade e a pessoalidade dos contribuintes, só devendo ser adotados os impostos não pessoais em caráter de exceção;
- 2) A expressão não deve ser usada para relativizar o direito de o contribuinte ser tributado de acordo com sua capacidade contributiva. Se assim fosse,

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: MARTINS, I.G.S. (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, 1989, pp 76-78.

³⁷ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 109.

estar-se-ia tributando o mínimo vital e utilizando a tributação com efeito confiscatório, o que não é permitido pela Constituição.

Betina Grupenmacher³⁸ entende que a expressão “sempre que possível” é supérflua ou desnecessária, pois qualquer norma, seja ela constitucional ou infraconstitucional, só é aplicável quando for possível. De todo modo, posiciona-se no sentido de que a expressão somente se aplica ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando ao princípio da capacidade contributiva, que sempre deverá ser considerado na instituição dos impostos, sob pena de a exação tributária estar inquinada do vício da inconstitucionalidade.

Nesse sentido também é o posicionamento de José Maurício Conti,³⁹ para quem a expressão se refere somente ao caráter pessoal dos impostos, pois nem todos os impostos têm caráter pessoal. Entretanto, todos eles se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva, embora alguns não permitam uma aferição direta desta capacidade. Mesmo nos tributos que não possuem caráter pessoal, como é o caso dos tributos sobre o consumo, é possível impor um maior gravame aos indivíduos com maior capacidade contributiva através do mecanismo da seletividade.

Ainda segundo Conti, a única justificativa de a expressão “sempre que possível” estar ligada à expressão capacidade contributiva é para o caso de possíveis exceções à aplicação do princípio, como ocorre na extrafiscalidade, onde o objetivo da tributação é o direcionamento da conduta dos contribuintes e não a arrecadação. Nesses casos, evidentemente, não há obrigação da estrita observação da capacidade contributiva.

No mesmo sentido se posiciona Hugo de Brito Machado,⁴⁰ que sustenta:

Realmente, a expressão “sempre que possível” diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Além do argumento de Silva Martins, que é, sem dúvida, de grande valia, pode-se dizer que o elemento sistemático realmente conduz a tal entendimento, pela razão, aliás muito simples, de que “sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Assim, e tendo em vista que nem sempre é possível atribuir-se caráter pessoal aos impostos, o entendimento da prescrição constitucional em exame outro não poderá ser.
(.....)

³⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997, p. 70.

³⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 46.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14**. São Paulo, coedição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. pp. 125-126.

Por isto, não temos dúvida em afirmar que o sentido da cláusula sempre que possível contida no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal, e não o de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Américo Lacombe⁴¹ também se filia à corrente daqueles que entendem que a expressão somente diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não podendo ser relacionada com a capacidade econômica do contribuinte. Até porque a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva é um corolário do princípio da igualdade e, desse modo, é desnecessária a referência expressa. Portanto, a conclusão é de que os impostos deverão sempre observar o princípio da capacidade contributiva.

Os defensores da tese contrária, ou seja, de que a expressão “sempre que possível” também se aplica à expressão capacidade econômica do contribuinte, argumentam que, em algumas situações, não é possível a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva, dentre as quais estariam os impostos indiretos.

Assim é o posicionamento de Alcides Jorge Costa⁴² para quem, dentre os impostos enumerados pela Constituição existem alguns que são incompatíveis com a graduação, como é o caso do ICMS e do IPI. A seletividade neles prevista não equivale à graduação e nem à personalização, apenas permite melhor adequá-los contra seus efeitos regressivos.

Esse entendimento, acentua Rohenkhol,⁴³ implica a assertiva de que somente quando não for possível é que não se aplicaria o princípio da capacidade contributiva. Ou seja, deve-se atender à capacidade contributiva, sempre que isso for possível. Mais ainda, provando-se que era possível atender ao princípio e isso não foi feito, haverá violação do dispositivo constitucional.

Portanto, percebe-se que a controvérsia existente está no grau da obrigatoriedade do princípio, uma vez que são poucos os que negam qualquer eficácia ao dispositivo constitucional. Dessa forma, a divergência doutrinária existente se resume entre aqueles que defendem a aplicação do princípio a qualquer espécie tributária e aqueles que afirmam que a obrigatoriedade do princípio só existe nos

⁴¹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, pp. 27-28.

⁴² COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva, In: **Revista de Direito Tributário**. Janeiro-Março/1991, nº 55, p. 301.

⁴³ ROHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 171.

casos onde, conforme as respectivas hipóteses de incidência, as exações fiscais assim autorizam.

Assim é o que ocorre, por exemplo, com os impostos chamados reais, como é o caso do ITR, IPTU e IPVA, que não estariam abrangidos pelo princípio da capacidade contributiva, conforme decidiu o STF no RE 153.771-0.

Entretanto, a progressividade das alíquotas nos impostos reais, com finalidade fiscal, foi incluída no texto constitucional na EC 29/2000, relativamente ao IPTU, e na EC 42/2003, relativamente ao ITR e ao IPVA.

Ademais, a expressão “sempre que possível”, que significa um dever e não uma permissão, admite a criação de impostos extrafiscais que podem não ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. De todo modo, tais impostos deverão atender a outros princípios constitucionais, como o da proibição do excesso, da necessidade, da proporcionalidade e da adequação.

Porém, frisa Rohenkhol,⁴⁴ mister se faz explicar a noção de capacidade contributiva adotada. Na concepção negativa, com o princípio atuando como vedação da tributação que impeça o exercício de direitos e garantias fundamentais, não há como se vislumbrar qualquer hipótese de exclusão da incidência do princípio. Jamais pode a tributação atingir o núcleo essencial dos direitos fundamentais, pois, nessa hipótese, não haverá aptidão econômica para sujeição às incidências fiscais.

Já no aspecto positivo, continua, verifica-se que nem todos os tributos, por suas materialidades ou regimes jurídicos, se prestam para a concretização da igualdade na sua aceção distributiva e material. Assim, a eficácia do princípio está restrita aos impostos, aos empréstimos compulsórios e às contribuições não vinculadas a uma atividade estatal. Em relação a essas espécies tributárias, só poderá deixar de ser aplicado o princípio, diante, exclusivamente, de fins extrafiscais justificados constitucionalmente.

Portanto, sustenta, diferentemente dos tributos vinculados, que não se sujeitam à capacidade contributiva no seu aspecto positivo, os tributos não vinculados só poderão deixar de observar o princípio diante de finalidades extrafiscais. Dessa forma, tanto os impostos classificados como reais, bem como os impostos indiretos também se sujeitam à capacidade contributiva.

⁴⁴ ROHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 201.

Em que pese a confusa redação do art. 145, § 1º da CF/88, a ambiguidade de sua interpretação, segundo Edilson Pereira Nobre Júnior,⁴⁵ pode ser resolvida através da observância dos demais valores protegidos pela Lei Maior. Assim, em virtude dos princípios adotados pelo nosso constituinte, a expressão “sempre que possível” não configura autorização para que o legislador, se assim entender, passe a graduar os impostos segundo a capacidade contributiva. Essa cláusula não pode servir de pretexto para que se instituem impostos que não atendam ao princípio da capacidade contributiva.

Para Zilveti,⁴⁶ a expressão “sempre que possível”, à primeira vista, parece se referir tanto ao caráter pessoal dos impostos, quanto à capacidade contributiva. Entente que o constituinte de 1988 deu preferência aos impostos diretos em detrimento dos indiretos e, da mesma forma, aos impostos pessoais em relação aos impostos reais.

De qualquer forma, posiciona-se no sentido de que todos os impostos, sem exceção, devem se submeter ao princípio da capacidade contributiva.

Outra hipótese aventada para a expressão seria que a mesma facultaria ao legislador respeitar o princípio da capacidade contributiva sempre que julgasse necessário, ou seja, seria ela mera diretiva ao legislador. Essa hipótese foi superada na doutrina, que passou a entender pela obrigatoriedade da observância do princípio, tanto pelo legislador, como pelo administrador.

Assim, a cláusula “sempre que possível” não outorga ao legislador, nem ao administrador, nem ao doutrinador, nem tampouco ao destinatário ou aplicador da norma a opção de observar ou não o princípio na graduação dos impostos. O respeito ao princípio é uma imposição, uma vez que a norma constitucional é autoaplicável. E nessa norma há uma ordem de cumprimento obrigatório, tanto para o legislador ordinário, como para a Administração e para o Judiciário. Na escolha dos fatos passíveis de imposição fiscal, além do atendimento dos demais princípios constitucionais, deve o Estado observar o princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, afirma ainda Zilveti, nem todos os impostos podem ser pessoais ou graduados segundo a capacidade contributiva. É neste sentido que a expressão

⁴⁵ JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 65.

⁴⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 252.

“sempre que possível” deve ser entendida. Ou seja, a observância do princípio é obrigatória, salvo se, em virtude da natureza dos impostos, isso for impossível.

Conforme seu entendimento, é o que ocorre, por exemplo, com os impostos indiretos sobre o consumo, onde a carga tributária é suportada pelo consumidor final, sem se poder, com precisão, averiguar a capacidade econômica do contribuinte.

Portanto, conforme Zilveti, sempre que a natureza do imposto permitir, deve ele observar o princípio. A ressalva constitucional só se aplica naquelas hipóteses onde a aplicação do princípio for incompatível com a natureza do imposto.

A expressão “sempre que possível” indica que os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados exatamente para verificar a capacidade econômica do contribuinte. Assim, conclui, sempre que possível, devem os impostos ser graduados segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo. Logo, entende que podem ser graduados progressivamente o IPTU, o ITR e o ISS.

Portanto, o respeito à capacidade contributiva, quando isso for possível, é um mandamento, tanto para o legislador, como para a autoridade administrativa e, até mesmo, ao juiz.

Para Ávila,⁴⁷ a expressão “sempre que possível” não implica uma permissão, mas um dever, cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, de se graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por conseguinte, referida expressão é um permissivo constitucional para a imposição da tributação extrafiscal.

Sobre o assunto, Roque Antônio Carrazza⁴⁸ se manifesta no sentido de que a expressão “sempre que possível” não está fazendo um simples apelo ou recomendação ao legislador. Ela não está autorizando o legislador a, se bem entender, graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Entende que o sentido da norma é o de que: se for da índole do imposto, ele deve ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ou seja, ao criar o imposto, o legislador deve observar o princípio, imprimindo à exação caráter pessoal e graduando-a segundo a capacidade econômica do

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 367.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p.120.

contribuinte. E isso se deve ao fato de que nem sempre se pode avaliar o aspecto pessoal do contribuinte, como ocorre com os chamados impostos reais.

Apesar da existência de controvérsia a respeito da aplicação ou não da expressão “sempre que possível” à capacidade contributiva dos impostos, vem se confirmando a tendência da obrigatoriedade da observância do princípio quando da imposição da carga tributária, cuja única exceção ocorre para as exações de cunho extrafiscal.

E isso ocorre porque todos os impostos, quaisquer que sejam, serão pagos com a renda do sujeito passivo, seja a renda auferida, pela renda gasta ou pela renda poupada. E, estando a renda vinculada com a pessoa do contribuinte, difícil se torna a concepção de um imposto que não considere as condições pessoais do sujeito passivo para fins de graduação conforme a sua capacidade contributiva.

Esse entendimento também é partilhado por José Eduardo Soares de Melo⁴⁹ para quem a capacidade contributiva deve estar subjacente em qualquer espécie tributária, através do valor do objeto tributado. E, uma vez que a tributação normalmente se quantifica pela multiplicação da alíquota pela base de cálculo, sendo esta a expressão do valor econômico do bem tributado, sempre será possível a quantificação do valor da participação no montante do tributo. Desse modo, a cláusula “sempre que possível” não poderia, segundo ele, vislumbrar a impossibilidade de se aferir a capacidade econômica do contribuinte. O que nem sempre será possível aferir é a exata e precisa capacidade econômica e o caráter eminentemente pessoal do contribuinte.

1.1.1.1.4.2.2. A expressão “caráter pessoal” do art. 145, § 1º da CF/88

Conforme Zilveti,⁵⁰ admitida a classificação dos impostos em reais e pessoais, poder-se-ia interpretar que a expressão “sempre que possível” seria uma diretriz ao legislador para dar preferência aos impostos de caráter pessoal, quando a natureza do objeto da prestação permitir, de modo a facilitar a identificação da capacidade contributiva. De fato, o constituinte emitiu uma ordem ao legislador para que, quando for possível, institua a tributação observando o critério da pessoalidade.

⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 31.

⁵⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 256.

A preferência do legislador constituinte foi, portanto, para os impostos pessoais que são os mais adequados à tributação segundo a capacidade contributiva.

Porém, alguns doutrinadores afirmam que toda a relação tributária é sempre pessoal, ou seja, sempre haverá uma pessoa como sujeito passivo da obrigação. Assim, mesmo que o objeto da tributação seja um bem, como ocorre nos impostos chamados reais, a exação fiscal sempre recai sobre uma pessoa.

O imposto pessoal é aquele que tem como destinatário a pessoa do contribuinte e a riqueza por ele presumidamente produzida. Nesse caso, torna-se muito fácil a verificação da capacidade econômica do contribuinte. Portanto, nosso sistema tributário deu preferência aos impostos diretos, que oneram o próprio sujeito passivo, portanto, mais adequados à graduação segundo a sua capacidade contributiva.

Conforme Ângela Pacheco,⁵¹ a expressão “caráter pessoal” está ligada à possibilidade de o imposto levar em conta as condições pessoais do contribuinte, considerando a sua condição econômica particular e todos os indícios que melhor avaliem esta situação.

Para Conti,⁵² a expressão “caráter pessoal” evidencia a vontade de o legislador em privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal. Porém, como este objetivo nem sempre é alcançável, foi necessário prever a possibilidade de exceções. De todo modo, o constituinte reconheceu que deve ser dada preferência aos impostos de caráter pessoal, pois estes se prestam à observância da capacidade contributiva e tendem a alcançar, com maior facilidade, a justiça fiscal.

Fanucchi⁵³ nos lembra que o princípio constitucional da capacidade contributiva determina a necessidade de a tributação levar em consideração a individualidade do sujeito passivo da obrigação tributária.

E esse caráter pessoal não diz respeito apenas às pessoas físicas, mas estende-se também às pessoas jurídicas. Até porque o art. 145, § 1º determina que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo que a expressão contribuinte, por não haver qualquer especificação, deve ser

⁵¹ PACHECO, Ângela M. M. Capacidade Contributiva. In: **Capacidade Contributiva – Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14**. São Paulo, coedição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 300.

⁵² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 50.

⁵³ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 111.

entendida no seu sentido amplo. Ou seja, o contribuinte pode ser tanto uma pessoa física, como uma pessoa jurídica.

Nesse sentido também é o entendimento do Professor Caliendo Velloso da Silveira⁵⁴ ao referir que o princípio da capacidade contributiva também se estende às pessoas jurídicas, uma vez que a própria Constituição prevê tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte.

Portanto, as condições particulares dos sujeitos passivos, ou seja, as suas condições pessoais, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, deverão ser levadas em conta no momento da repartição dos encargos públicos.

Regina Helena Costa,⁵⁵ ao abordar o tema referente ao caráter pessoal que os impostos devem assumir, entende que a expressão “sempre que possível” quer dizer que sempre que a estrutura material da hipótese de incidência o permita. Isto é, o caráter pessoal dos impostos está condicionado à viabilidade jurídica de se considerar a situação individual do contribuinte numa determinada hipótese de incidência.

Para Marciano Buffon,⁵⁶ ao se afirmar que a capacidade contributiva somente se aplica aos impostos e, dentre estes, somente àqueles que podem ser classificados como pessoais, significa atribuir um sentido arbitrário ao texto constitucional. Entende, inclusive, que o princípio da capacidade contributiva não está consagrado no art. 145, § 1º, da CF/88. Para ele, o princípio decorre do modelo de Estado Democrático de Direito constituído pela Carta de 1988, o qual está alicerçado nos princípios da igualdade substancial, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade.

Assim, não há que se falar em Estado Democrático de Direito, se o mesmo não tiver como objetivo a diminuição das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade mais justa e solidária e que esteja habilitada a promover a igualdade entre todos os seus membros. Portanto, tais objetivos só serão alcançados se a carga tributária for dividida proporcionalmente à efetiva capacidade de contribuir de cada cidadão. Se isso não ocorrer, ao invés de diminuirmos as desigualdades, elas serão ampliadas, e a miséria estará aviltando a dignidade de muitas pessoas.

⁵⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Revista de Interesse Público**, Sapucaia do Sul, RS, Ano 6, n. 29, pp. 159-196, jan/fev, 2005.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 88.

⁵⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 174.

1.1.2. Seção II – O conceito de capacidade contributiva

Tendo em vista a grande divergência na doutrina a respeito da interpretação das expressões capacidade econômica, capacidade financeira e capacidade contributiva, mister se faz aclarar a distinção entre elas. De ressaltar, ainda, que os termos capacidade econômica e capacidade contributiva têm sido frequentemente utilizadas como sinônimos, muito embora seus significados sejam distintos.

Conforme nos ensina Conti,⁵⁷ capacidade econômica é aquela que todos, ou quase todos têm. Ou seja, é a aptidão que as pessoas têm de obter riqueza, manifestada através da renda, do patrimônio ou do consumo. Desse modo, tem capacidade econômica toda a pessoa que disponha de riqueza ou de aptidão para obtê-la.

A capacidade contributiva, por seu turno, e aqui só fazendo referência ao seu aspecto subjetivo, refere-se à possibilidade que as pessoas têm de arcar com o ônus tributário, ou seja, de pagar impostos. Assim, a capacidade contributiva relaciona-se com a aptidão de suportar determinado ônus tributário.

Para Ives Gandra Martins,⁵⁸ capacidade econômica é a exteriorização das possibilidades econômicas de um indivíduo, independentemente de sua vinculação com o poder tributante. A capacidade contributiva, entretanto, refere-se à capacidade do contribuinte relacionada com a imposição tributária, sendo, portanto, uma dimensão econômica de sua vinculação a esse mesmo poder.

Já a capacidade financeira, é a disponibilidade de meios financeiros para a liquidação das obrigações na forma e no tempo contratados. É, portanto, um conceito relacionado com a liquidez para saldar as obrigações.

Doravante, passaremos a dar um enfoque mais detalhado no conceito de capacidade contributiva, dada a sua grande relevância na igualdade e justiça da tributação.

Pode-se definir capacidade contributiva como o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para a satisfação dos encargos públicos segundo as suas possibilidades econômicas.⁵⁹ Esse princípio é um corolário do princípio da igualdade,

⁵⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 35.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14**. Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (Coedição). São Paulo, 1989, pp. 33 e ss.

⁵⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

pois implica um tratamento tributário conforme as capacidades individuais, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

No entender de Velloso,⁶⁰ enorme é o consenso na atualidade de que os impostos devem-se guiar pelo princípio da capacidade contributiva. E os motivos para tal se justificam em razões de ordem ético-sociais, ético filosóficas e ético-jurídicas.

Sob o aspecto ético-social, a tributação segundo a capacidade contributiva se justifica no princípio ético de que as pessoas mais pobres seriam vilipendiadas caso pagassem os mesmos impostos que as classes mais favorecidas.

Sob o enfoque ético-filosófico, a exigência de impostos conforme a capacidade contributiva constitui uma manifestação de justiça distributiva, concretizada sob o prisma de que os ônus financeiros dos encargos públicos devem ser suportados por todos em razão de suas possibilidades.

Do ponto de vista ético-jurídico, a orientação da tributação segundo a capacidade contributiva está diretamente relacionada com os direitos humanos.

Assim, a capacidade contributiva se consubstancia num critério de concretização do princípio da igualdade na seara tributária, norteadada pelo princípio da solidariedade, que conjuga o interesse geral de que todos contribuam com os encargos públicos com o interesse individual de não serem tributados além de suas possibilidades.

E o princípio da igualdade implica necessariamente a igualdade fiscal que, segundo Casalta Nabais,⁶¹ se desdobra em dois aspectos: a generalidade e a uniformidade.

A generalidade significa que todos devem pagar impostos, sem exceção, não havendo margem para o estabelecimento de privilégios ou distinção entre os indivíduos como raça, língua, território de origem, sexo, convicções políticas ou ideológicas, religião, condição social ou instrução.

Por sua vez, a uniformidade da tributação, segundo critério da igualdade fiscal, significa que a distribuição do ônus tributário entre aqueles que devem pagar deva obedecer a um mesmo critério, e quanto a este critério não há divergência de que seja o da capacidade contributiva.

⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 165.

⁶¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 438.

Assim sendo, a igualdade fiscal significa que o que é igual deve ser tributado igualmente e o que é desigual deve ser tributado de forma desigual, na medida dessa desigualdade. Desse modo, a igualdade na tributação, firmada no princípio da capacidade contributiva, significa que devem ser excluídos da tributação aquelas pessoas que não detêm capacidade, que aqueles que possuem iguais capacidades devem ser tributados igualmente (igualdade horizontal), e que os indivíduos de diferentes capacidades devem ser tributados desigualmente (igualdade vertical).

E a igualdade na tributação, afirma Uckmar,⁶² diante do dever tributário de contribuir com as despesas públicas, é obtida através do princípio da capacidade contributiva.

E essa igualdade perante a distribuição dos ônus públicos significa justiça tributária como:

esigenza che le diversi classi di cittadini, in specie le diverse categorie dei produttori, concorrano ai carichi comuni, imposti dall'esercizio delle pubbliche attività, nella misura che risulta dall'applicazione di taluni criteri-guida, come quello della potenzialità economica dei contribuenti, o dell'intensità della loro partecipazione al godimento dei servizi pubblici.⁶³

Porém, adverte, essa igualdade nas cargas tributárias não pode ser obtida de modo absoluto, não apenas pelo fato da impossibilidade de se medir os sacrifícios, mas pela dificuldade em obter a referida igualdade. Assim, é preciso contentar-se com uma igualdade relativa, de modo que sejam submetidos a um mesmo tratamento fiscal os contribuintes que se encontram nas mesmas condições, uma vez que não é possível fazer-se uma repartição justa da carga fiscal dos contribuintes que se encontram em situações econômicas distintas

Nas palavras de Berliri,⁶⁴ a capacidade contributiva se caracteriza na separação da parte da riqueza da pessoa necessária à sua sobrevivência da parte que poderia ser submetida à imposição estatal para a contribuição com as despesas públicas. Tal separação serviu, inclusive, para a distinção, pela doutrina italiana, entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva.

⁶² UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 1999, p. 84.

⁶³ Tradução livre: exigência que as diversas classes de cidadãos, em especial as diversas classes de produtores concorram aos encargos públicos, impostos pelo exercício das atividades públicas, na medida em que resulta da aplicação de certos critérios orientadores como aquele da potencialidade econômica efetiva dos contribuintes ou da intensidade da sua participação na utilização dos serviços públicos.

⁶⁴ BERLIRI, Antônio. **Scriti Shelti di Diritto Tributario**. Milão: Editora Giuffrè, 1990, p. 13.

Segundo alguns tributaristas italianos, só inicia a capacidade contributiva após a dedução das despesas necessárias à manutenção de uma vida digna por parte do contribuinte e de sua família. Para esses doutrinadores, pode ocorrer de o contribuinte ter capacidade econômica, mas não ter capacidade contributiva. E isso ocorre exatamente porque toda a sua riqueza é consumida para a satisfação de suas necessidades essenciais, nada restando para que possa ser submetido à imposição fiscal estatal.

Entretanto, deve-se salientar, a capacidade contributiva não é um conceito unânime na doutrina, havendo aqueles que a defendem, e aqueles que questionam a sua existência.

Um dos mais ardentes opositores, Heinrich Wilhelm Kruse,⁶⁵ nega a validade do princípio como um dogma do direito tributário. Para ele, tal princípio é apenas um postulado das ciências das finanças, não tendo qualquer valor normativo que forçasse o legislador a observá-lo na distribuição da carga fiscal.

Também para Paulo de Barros Carvalho, o princípio da capacidade contributiva não vingou na doutrina tributária nacional, em virtude das incertezas de seu conteúdo, que permitem certa manipulação.⁶⁶ Entretanto, admite que a igualdade na tributação está ligada ao aspecto econômico dos fatos que demonstrem indícios de riqueza, que é um parâmetro de aferição da capacidade contributiva.

Conforme Alfredo Augusto Becker,⁶⁷ a expressão “capacidade contributiva” significa apenas a capacidade de suportar o encargo tributário. E mais, dizer que as despesas públicas devem ser repartidas entre os contribuintes conforme as suas possibilidades econômicas é incorrer em uma verdadeira tautologia, pois a locução “capacidade contributiva”, sem qualquer outra especificação, não é um conceito científico. Ou seja, não constitui um método para determinar a prestação do contribuinte, nem diz se existe e qual é o limite dos tributos. Por si mesma, afirma, esta expressão é totalmente vaga, podendo ser interpretada pelas mais variadas formas. Trata-se, portanto, de locução contraditória, que pode dar margens às mais diversas interpretações.

⁶⁵ KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Lerhbuch des Steuerrechts**. Munique: Editora C.H. Beck, 1991. p. 44.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os Princípios constitucionais Tributários, in RDT nº 55. p. 153.

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto Becker. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 481.

A corrente doutrinária que defende a capacidade contributiva justifica a existência desta através da teoria do mínimo existencial, uma vez que seria tarefa do Estado prover o cidadão das necessidades básicas de sua subsistência, além de eliminar os preconceitos e as desigualdades.

Encontramos em Klaus Tipke⁶⁸ um dos maiores defensores do princípio da capacidade contributiva. Segundo ele, a jurisprudência pacífica do Tribunal Constitucional Alemão reconhece a capacidade contributiva, apoiada na igualdade geral prevista no art. 3º da Constituição Alemã, de forma que os encargos tributários sejam suportados pelos contribuintes na proporção de suas capacidades econômicas. Assim, o princípio da capacidade contributiva, embora não previsto expressamente no texto constitucional tedesco, é um princípio fundamental de justiça fiscal e o mais importante critério de isonomia dos encargos tributários.

Para Rubens Gomes de Souza,⁶⁹ capacidade contributiva é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza esta que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

De modo a afastar qualquer dúvida quanto à validade do conceito de capacidade contributiva, Perez de Ayala e Eusébio Gonzales,⁷⁰ apresentam três significados para a expressão, conforme o âmbito da análise, se no plano jurídico-positivo, ou no plano ético-econômico, ou, ainda, no plano técnico ou técnico-econômico.

No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com base na legislação tributária vigente, que é quem vai definir essa capacidade e o seu âmbito de abrangência. No plano ético-econômico, a capacidade contributiva é a aptidão do sujeito para suportar a carga tributária e de ser destinatário de tributos, o que depende de dois fatores: a quantidade de recursos que o indivíduo possui para satisfazer o ônus tributário e a necessidade que tem de tais recursos. Já no nível técnico, ou técnico-econômico, têm capacidade contributiva aqueles sujeitos que: a) constituam unidades econômicas de posse e de emprego de

⁶⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Vol. I. Tradução da 18ª ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 199.

⁶⁹ SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 95.

⁷⁰ PEREZ DE AYALA & GONZALES, Eusébio. **Curso de Derecho Tributário**. 2 ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, Tomo I, pp. 163-166.

recursos produtivos ou de riqueza; b) sejam avaliados e identificáveis pela Fazenda Pública como suscetíveis de sofrer o ônus tributário e c) estejam em situação de solvência, capaz de suportar a imposição.

Ainda segundo esses autores:⁷¹

el gravamen, según la capacidad económica, puede o no considerarse un principio ético, según el concepto de Justicia del que se parta. Personalmente creemos dos cosas: una, que desde luego, es una exigência de la Justicia. Otra, que ya va siendo hora de que la Ciencia no tema demasiado vincularse a juicios de valor.

Para João Paulo Fanucchi de Almeida Neto,⁷² a capacidade contributiva deve ser real, não nominal. Ou seja, as presunções jurídicas, as ficções e as potencialidades econômicas não devem ser consideradas como algo absoluto, devendo levar em conta as condições particulares de cada cidadão. Desse modo, deve o cidadão ser tributado conforme a sua capacidade, sob pena de se violar o mínimo existencial, ou de ocorrer o confisco tributário.

Assim, não pode o moderno Estado Social, que tem o dever de garantir os mais elementares direitos sociais do cidadão, vir, por meio da tributação excessiva, limitar ou aniquilar os direitos que deve assegurar. Além disso, como garantia do direito à propriedade e da liberdade de exercício de atividade ou profissão, não pode também o poder tributante impor ao contribuinte tributo com efeito confiscatório. Portanto, deve a tributação ocorrer dentro desses dois limites, salvaguardando, de um lado, o mínimo existencial dos indivíduos, que deve ser excluído da imposição, e, por outro lado, não sendo tão severa a ponto de se configurar em verdadeiro confisco.

Para Luciano Amaro,⁷³ o princípio da capacidade contributiva está relacionado com a ordem natural das coisas, pois é inútil instituir tributo onde não houver riqueza. Assim, na formulação do princípio não se pretende apenas a eficácia da lei tributária, no sentido de que não fique inoperante, por falta de riqueza que suporte a incidência do imposto, mas também no sentido de preservar o contribuinte contra uma tributação excessiva que venha a comprometer a sua própria subsistência, que inviabilize a manutenção de sua empresa, comprometa o livre exercício de atividade ou profissão, ou ainda, o prive do exercício de qualquer outro direito fundamental.

⁷¹ PEREZ DE AYALA & GONZALES, Eusébio, **Curso de Derecho Tributário**. 2 ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, Tomo I, p. 170.

⁷² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 137.

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 163.

A grande maioria da doutrina entende que o conceito de capacidade contributiva possui duas acepções: uma objetiva e outra subjetiva.

Conforme nos lembra Regina Helena Costa,⁷⁴ a capacidade contributiva objetiva, ou absoluta, diz respeito à escolha, pelo legislador, de fatos ou eventos que demonstrem aptidão para concorrer aos gastos públicos, ou seja, fatos que se constituam em manifestação de riqueza. Assim, a capacidade contributiva objetiva condiciona a atividade de eleição pelo legislador de eventos que ensejam o nascimento da obrigação tributária. Nesse sentido, representa uma importante limitação à discricção legislativa, uma vez que não permite que sejam escolhidos como pressupostos da imposição tributária fatos que não revelem nenhuma riqueza.

Assim também é o que afirma Emilio Giardina,⁷⁵ para o qual só aqueles fatos da vida social que sejam indícios de capacidade econômica podem ser assumidos pelas leis tributárias singulares como pressupostos de nascimento de obrigações tributárias.

Segundo Aliomar Baleeiro,⁷⁶ a capacidade contributiva objetiva impõe ao legislador a obrigação de escolher como hipóteses de incidência somente aqueles fatos que efetivamente sejam reveladores de capacidade econômica. E esta capacidade objetiva está ligada à aptidão abstrata de o cidadão concorrer com as despesas públicas em razão dos fatos indicadores de riqueza que realiza.

Lembra ainda, que a Constituição Brasileira, ao contrário da maior parte das constituições ocidentais, já delimita e enumera a competência dos entes federados para a instituição de tributos, com a definição das possíveis hipóteses de incidência tributária. Assim, o princípio da capacidade econômica, no seu sentido objetivo, além de ser uma norma autoaplicável, já tem seu conteúdo delimitado no texto constitucional. Não há liberdade alguma para o legislador estadual ou municipal criar imposto novo, visto que a competência residual é exclusiva da União.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 26.

⁷⁵ GIARDINA, Emilio. **Le Base Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milão: A. Giuffrè Editore, 1961, p. 439.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 690.

Ainda se referindo ao aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva, Baleeiro⁷⁷ assevera que a mesma pressupõe que o indivíduo possua uma base econômica apta a suportar o ônus tributário. E mais, afirma que, para tanto, a lei pode recorrer-se de várias concepções de renda, inclusive às de caráter potencial ou psicológico. Nesse sentido, ninguém pode se escusar ao pagamento de tributo, se deixar de cultivar sua propriedade, ou se deixar de alugar a sua casa, uma vez que o simples gozo desses bens pode ser escolhido pela lei como indício de capacidade contributiva.

Casalta Nabais⁷⁸ entende que a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo é vista como substrato ou pressuposto da tributação, de forma que deve ter por base a força econômica do contribuinte, expressa na titularidade de riqueza. Destarte, os impostos devem ter por objeto bens, fatos ou situações da vida que revelem índices ou indicadores de capacidade contributiva, isto é, fontes potenciais de riqueza.

No que tange ao aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva, Baleeiro⁷⁹ a define como a aptidão de uma pessoa para o pagamento de um certo tributo, considerados os seus encargos pessoais obrigatórios e inafastáveis. Ou seja, entende que a capacidade econômica somente se inicia após a dedução de todas as despesas necessárias para uma existência digna do contribuinte e de sua família, quais sejam, as despesas com moradia, vestuário, alimentação, saúde, dependentes, etc. Desse modo, a capacidade contributiva subjetiva corresponde a um conceito de patrimônio ou renda líquidos, aptos para o consumo ou para o pagamento de tributos.

A capacidade contributiva, na sua feição objetiva, consoante sustenta Argos Gregório,⁸⁰ serve como pressuposto ou fundamento da tributação, bem como para a escolha das hipóteses de incidência dos tributos. Está relacionada, portanto, com a escolha, pelo legislador, de fatos que constituam manifestação de riqueza pelo contribuinte e sua aptidão em concorrer com os encargos públicos.

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 748.

⁷⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 462.

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 691.

⁸⁰ GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 53.

Assim, está o legislador vinculado à capacidade contributiva, na sua feição objetiva, quando da escolha de eventos que revelem possibilidade de o contribuinte suportar o ônus tributário. Para isso, deve escolher fatos que sejam presuntivos de riqueza do sujeito passivo como hipóteses de incidência das espécies tributárias.

Já no seu aspecto subjetivo, a capacidade contributiva configura-se como critério de graduação do imposto, bem como de instrumento de limite à tributação. Relaciona-se, portanto, com a aptidão do contribuinte para arcar com o ônus tributário, levando em conta as suas possibilidades econômicas.

Desse modo, são consideradas as situações econômicas de um determinado sujeito passivo relativamente às suas possibilidades de suportar o impacto tributário. Nesse sentido, a capacidade contributiva está relacionada com a pessoa do contribuinte. Logo, a capacidade contributiva, no seu aspecto subjetivo, significa o dever de se atribuir um encargo tributário para concorrer com os gastos públicos a todo o contribuinte que dispõe de riqueza para tanto.

Para Alberto Xavier:⁸¹ nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis. Este se encontra limitado na sua faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter à tributação.

Pode o legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

Para o professor Ricardo Lobo Torres,⁸² a capacidade contributiva está subordinada à ideia de justiça distributiva, impondo que cada indivíduo seja onerado pelo imposto segundo a sua riqueza, de modo que seja dado a cada um o que é seu, o que se constitui em verdadeira regra de ouro para se obter a justiça distributiva.

⁸¹ XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, Vol. I, p. 108.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 93.

Entende, por sua vez, Misabel Derzi⁸³ que a capacidade contributiva é aquela que existe após a dedução do mínimo indispensável para uma existência digna do contribuinte, bem como do necessário à produção, à manutenção e à aquisição da renda e do patrimônio, uma vez que estas parcelas não configuram capacidade econômica. Da mesma forma, a violação deste mínimo indispensável terá efeito de confisco.

No entender de Klaus Tipke e Douglas Yamashita,⁸⁴ o princípio da capacidade contributiva significa que todos devem pagar impostos segundo a sua renda disponível para tal. Dessa forma, quanto maior a renda, maior deve ser a imposição tributária. E para iguais rendas altas deve o imposto ser igualmente alto, ao passo que para rendas altas distintas o imposto deve ser desigualmente alto.

O princípio da capacidade contributiva, segundo Murphy e Nagel,⁸⁵ está intimamente ligado com a teoria do sacrifício, segundo a qual todos os deveriam pagar impostos de tal maneira que sofreriam iguais sacrifícios no momento de contribuírem com o Estado. Assim, a tributação justa vai distinguir os contribuintes, de modo que os que têm mais paguem mais, e os que têm menos paguem menos, de modo que todos tenham a mesma perda de bem-estar, ou seja, o custo real do tributo seja igual para ambos.

Edilson Pereira Nobre Júnior⁸⁶ distingue a capacidade econômica da capacidade contributiva. A primeira é a aptidão que uma pessoa, seja física ou jurídica, possui para produzir ou dispor de riqueza. A capacidade contributiva, por outro lado, diz respeito com a aptidão de determinado sujeito poder ser constrangido a contribuir com os ônus tributários.

A capacidade econômica, segundo José Maurício Conti,⁸⁷ é aquela que todos, ou quase todos os indivíduos têm. É a aptidão das pessoas em obter riqueza, a qual é exteriorizada em forma de renda, patrimônio ou consumo. Já a capacidade contributiva, aqui analisando apenas seu aspecto subjetivo, é a capacidade de os

⁸³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 109.

⁸⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 31.

⁸⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins fontes, 2005, pp. 34-35.

⁸⁶ JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 32.

⁸⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 35-36.

indivíduos suportarem os ônus tributários, ou seja, é a capacidade de pagarem tributos. A capacidade contributiva, portanto, pressupõe a capacidade econômica.

O princípio da capacidade contributiva, no entender de Roque Antônio Carrazza⁸⁸, tem sua origem no princípio da igualdade e auxilia na concretização do ideal republicado na seara tributária. É justo e correto que os indivíduos economicamente mais abastados paguem mais impostos dos que têm menor riqueza. Portanto, quem tem mais deve pagar mais, em termos proporcionais, do que aquele que tem menos. Em outras palavras, os indivíduos devem contribuir com as despesas públicas na proporção de suas riquezas.

Esse princípio informa a tributação por meio dos impostos, sendo de se salientar que, por sua estreita ligação com o princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes na concretização da tão desejada justiça fiscal.

Assim, o constituinte elegeu o valor justiça na instituição dos impostos, de forma que cada contribuinte possa contribuir com as despesas públicas de acordo com a sua condição de suportá-los, de modo que a tributação não o reduza a uma condição de miserabilidade ou penúria. Portanto, é altamente elogiável que os entes tributários distribuam a carga fiscal entre os contribuintes de acordo com as suas possibilidades econômica. Evidentemente que seria um tratamento anti-isonômico que pobres e ricos suportassem a mesma carga tributária, uma vez que aqueles não possuem capacidade contributiva, e uma carga tributária sobre seus poucos recursos poderia privá-los do mínimo existencial.

Além disso, uma equitativa repartição dos tributos é uma decorrência lógica de o Estado erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme art. 3º, III, da CF/88, com o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de acordo com inciso I, desse mesmo dispositivo constitucional. Portanto, o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado com o princípio da solidariedade, segundo o qual as pessoas mais abastadas devem pagar impostos para a promoção do bem-estar inclusive daqueles que não podem contribuir, pois a tributação destes últimos os privaria do mínimo indispensável à uma vida digna.

Portanto, quando os impostos estiverem ajustados à capacidade econômica dos contribuintes, permitem que estes cumpram com seu dever de solidariedade

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 96.

econômica, política e social perante a comunidade. Assim, aquelas pessoas que podem pagar impostos devem fazê-lo, não em razão do que recebem do Estado, mas em razão de suas forças econômicas, ajudando, com isso, a reduzir os obstáculos que limitam a liberdade das pessoas de menor poder econômico.

Dessa forma, pode-se afirmar que a busca da igualdade na tributação implica: a) que a lei não discrimine contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente, e b) que sejam tratados de forma distinta os contribuintes que se encontrarem em situações jurídicas diversas. E esse objetivo é alcançado na tributação, quando é levada em conta a capacidade econômica das pessoas.

Conforme Marciano Buffon,⁸⁹ em face do princípio da capacidade contributiva, cada cidadão contribui com as despesas públicas de acordo com sua capacidade, isto é, o ônus tributário de cada indivíduo será tanto maior quanto maior for a sua possibilidade de suportá-lo, e tanto menor, ou nula, quanto menor ou nula for essa sua capacidade. Assim, através da imposição fiscal segundo a capacidade econômica de se arcar com esse ônus, estar-se-á concretizando a igualdade tributária, seja ela tratando igualmente os que possuem igual capacidade econômica, seja tratando desigualmente os que, economicamente, são desiguais.

No entendimento de Casalta Nabais,⁹⁰ o princípio da igualdade de tributação, consubstanciado no princípio da capacidade contributiva, significa que os indivíduos serão tributados segundo a sua capacidade, de forma que pessoas sem capacidade contributiva fiquem excluídos da imposição tributária, e aqueles que a possuem pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal), se igual forem as suas capacidades, e impostos diferentes, se distintas forem as suas capacidades (igualdade vertical).

Ainda, para o doutrinador português, o princípio base por que passa o teste material do estado fiscal, e sobretudo quando ele assume a forma de estado social, é seguramente o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual sobre todos os cidadãos impende o dever fundamental de pagar impostos (princípio da generalidade)

⁸⁹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 176.

⁹⁰ CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 443.

de acordo com um único critério (princípio da uniformidade), que é o da capacidade contributiva (princípio da capacidade contributiva stricto sensu).⁹¹

Segundo Herrera Molina,⁹² a capacidade para contribuir com os gastos públicos inicia quando for ultrapassado o mínimo necessário para a subsistência. Assim, o fundamento do princípio da capacidade contributiva se deduz da solidariedade, uma vez que seria iníquo exigir-se um sacrifício em prol do interesse geral, quando não se dispõe do mínimo necessário à sobrevivência. Desta forma, os gastos necessários para garantir a subsistência da família não fazem parte da capacidade de contribuir.

Para o professor Caliendo Velloso da Silveira,⁹³ o princípio da capacidade contributiva está estreitamente ligado ao princípio da igualdade, podendo-se dizer que seu conteúdo se origina da ideia de tratamento igualitário e não discriminatório na repartição dos encargos públicos.

Também adotando a classificação da capacidade contributiva em duas espécies: a absoluta ou objetiva, e a relativa ou subjetiva, o doutrinador gaúcho explica que a primeira significa que o legislador deve escolher fatos de relevância econômica na definição dos tipos tributários. Assim, compete ao legislador escolher fatos que sejam presuntivos de riqueza, ou seja, que revelem capacidade econômica, sob os quais incidirá a imposição tributária.

A capacidade contributiva objetiva, portanto, vai eleger os fatos relevantes da atividade econômica que sejam capazes de dotar o Estado dos recursos necessários à sua atividade, com o que estará limitando a sua própria ação tributante. Dessa forma, exclui qualquer critério que não seja o econômico para fins de tributação, tais como: raça, religião, nacionalidade, sexo ou qualquer outra característica irrelevante. Portanto, qualquer fator de discriminação na imposição tributária que não seja o econômico, será considerado arbitrário e inconstitucional.

Assim, a capacidade contributiva em seu âmbito objetivo dirige-se ao legislador, que deve escolher como hipóteses de incidências fatos que sejam presuntivos de riqueza, pois se assim não ocorrer, tal escolha estará maculada pelo vício da inconstitucionalidade.

⁹¹ CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 464.

⁹² MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 121.

⁹³ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

Ainda, segundo Caliendo Velloso da Silveira,⁹⁴ a capacidade contributiva objetiva pode ser dividida em dois planos: vertical e horizontal. No plano vertical, significa que a carga tributária deve ser progressiva, ou seja, deve aumentar em uma proporção maior que o aumento da riqueza. Já no plano horizontal, implica que sujeitos com a mesma capacidade econômica devem ser tributados da mesma maneira.

No aspecto subjetivo, a capacidade contributiva significa que a tributação deve considerar o máximo possível a situação individual de cada contribuinte, o que significa dizer que a imposição fiscal deve se adequar às condições pessoais de cada contribuinte. Assim, o princípio da capacidade contributiva se caracteriza por ser um fator de discriminação legítima, não só como fator de tributação, mas como critério de gradação de tributos.

Nas palavras de Fanucchi,⁹⁵ a capacidade contributiva objetiva evidencia a exteriorização de riqueza, normalmente visualizada pela renda auferida, pela renda despendida (consumo) e pela renda acumulada (patrimônio). Já no seu sentido subjetivo, a capacidade contributiva é aquela que demonstra a aptidão para concorrer com as despesas públicas de acordo com a realidade ou possibilidade de cada indivíduo, de modo que não seja afetado o seu mínimo existencial, nem ocorra o confisco de seus bens.

A capacidade contributiva na sua acepção subjetiva ou relativa, assim, reporta-se ao contribuinte individualmente considerado. Isto é, refere-se à aptidão que determinada pessoa tem de contribuir com as despesas públicas, na medida de suas possibilidades. Aqui encontramos a capacidade contributiva em concreto, onde o sujeito passivo torna-se efetivamente apto a absorver o ônus tributário.⁹⁶ Assim, a capacidade contributiva subjetiva, que pressupõe a objetiva, consiste na aptidão específica de dado contribuinte diante de um fato tributário.

A capacidade contributiva subjetiva funciona como um critério de gradação dos tributos, o que é feito através da atribuição das bases de cálculo e das alíquotas na apuração do montante a ser pago pelo contribuinte. Portanto, a capacidade

⁹⁴ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 291.

⁹⁵ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 138.

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 26.

contributiva subjetiva servirá como critério de graduação do imposto, atuando como limite da tributação, permitindo a preservação do mínimo existencial e impedindo que a progressividade tributária alcance níveis de confisco dos bens dos contribuintes, ou o cerceamento de outros direitos constitucionais.

1.1.3. Seção III - Elementos de capacidade contributiva

Na história dos tributos, como nos ensinam Tipke e Lang,⁹⁷ notórias foram as variações das concepções a respeito do bem jurídico mais apropriado para a imposição tributária e indicador da capacidade contributiva.

No século XVII, o bem tributário mais adequado era a posse da terra. Já no século XIX, com o surgimento da sociedade industrial no lugar da sociedade feudal, o capital passou a ter maior relevância no plano dos bens tributários. E agora, no final do século XX, passou o consumo a ser o indicador mais adequado à capacidade contributiva.

À teoria da existência de um bem tributário mais adequado para a indicação da capacidade contributiva contrapõe-se a ideia de basear-se toda a receita tributária em um único tributo (imposto único). A concepção desse imposto único se originou da ideia de que todo o tributo deveria ser obtido dos resultados da economia nacional. Assim, deveria este tributo estar relacionado com o bem tributário que melhor identifique os resultados da economia nacional. E no século XVII valia a posse da terra como imposto único.

No século XIX, o ideal do imposto único passou a ser o imposto sobre a renda, uma vez que havia a convicção de que a renda era o melhor indicador de capacidade contributiva, definida como crescimento patrimonial.

Já no século XX, a ideia do imposto único passou a ter correlação com o consumo pessoal, uma vez que seus adeptos admitiam que a produtividade de uma economia, em última instância, coincidia com o consumo individual.

No entanto, enfatizam ainda Tipke e Lang,⁹⁸ a ideia do imposto único é uma utopia, não somente porque a receita tributária de um Estado não pode ficar atrelada a um único imposto, mas também pelo fato de que é falsa a teoria de que existiria um

⁹⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário**. Vol. I. Tradução da 18ª ed alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 208.

⁹⁸ Ibidem, p. 209.

bem tributário mais qualificado relacionado a esse imposto. Tanto é assim que na história universal o imposto único não foi adotado em nenhum país.

Por outro lado, a qualidade do sistema tributário pode ser otimizada com a combinação de diferentes bens tributários, o que é alcançado através do sistema tributário plúrimo, sendo de se salientar que a justiça dos impostos diretos é suplementada com os impostos indiretos imperceptíveis. Dessa forma, com a receita tributária distribuída entre vários impostos simples, nenhum deles é sentido como excessivamente oneroso.

Além disso, a conexão com diversos bens tributários é a melhor garantia para uma uniforme repartição dos encargos fiscais, uma vez que ninguém pode se subtrair de todo e qualquer imposto. Assim, por exemplo, quem sonega imposto de renda, será tributado pelo imposto de transação no momento da utilização dessa renda, contribuindo de qualquer modo com o financiamento das despesas públicas. Entretanto, quanto mais predominarem os impostos indiretos ligados à transferibilidade, menor será a imposição segundo a capacidade contributiva no sistema tributário plúrimo.

Para Tipke e Lang,⁹⁹ três são os indicadores da capacidade contributiva: a) renda; b) patrimônio e c) consumo. Todos os indicadores são onerados por cada tributo. Assim, um tributo sobre a renda não reduz somente a renda, mas também o poder de compra do contribuinte. Já um tributo sobre o consumo afeta também a renda, pois onera a utilização desta. E todo tributo é finalmente satisfeito com um patrimônio. Isso permite diferentes avaliações da justificação dos tributos, uma vez que cada tributo onera a renda, o patrimônio e o consumo.

Então, os efeitos do sistema tributário dependem da escolha dos indicadores de capacidade contributiva. Tendo em vista que todo tributo onera todo indicador de capacidade contributiva, é o momento da intervenção fiscal no curso das relações econômicas que determina a escolha do indicador de capacidade contributiva. Assim, conforme a sociedade para o qual o sistema tributário deve ser produzido, é importante saber o momento em que o tributo deve incidir.

Se é dado ênfase à distribuição igualitária, ao nivelamento entre o rico e o pobre, à redistribuição, deve a imposição fiscal ocorrer o mais cedo possível, antes do

⁹⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Joaquim. **Direito Tributário**. Vol. I. Tradução da 18ª ed alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 210.

consumo, ou seja, no momento em que surge o patrimônio, ou quando este não foi ainda utilizado. É a chamada imposição orientada pelo capital. Por outro lado, tratando-se de uma sociedade liberal, de concepção individualista e segundo o princípio da subsidiariedade, sendo atribuída ao próprio cidadão a responsabilidade pelo seu bem-estar, deve a imposição fiscal ocorrer o mais tarde possível, ou seja, quando o cidadão consome. É a chamada imposição orientada pelo consumo. Nesse último caso, o sistema tributário é favorável ao investimento e à poupança, permitindo a formação de bem-estar privado, recompensando a habilidade econômica e a previdência para o futuro.

O legislador tributário tem grande liberdade de ação na escolha dos indicadores de capacidade contributiva. Como tanto o sistema de imposição orientada pelo capital, como o orientado pelo consumo apresentam válidos argumentos de justiça social, o legislador deve pautar sua escolha tendo em vista o princípio do Estado Social. Num sistema tributário plúrimo, a verdade da realidade jurídica fica numa posição intermediária, colocando em equilíbrio as metas de liberdade e distribuição de riqueza, correspondendo à assim chamada “economia social de mercado”.

A concepção de justiça tributária mundialmente posta no atual Direito Tributário originou-se no século XIX e é orientada pelo capital. Nessa concepção, encontramos os impostos sobre a renda e os impostos sobre a substância patrimonial.

Com relação aos impostos sobre o patrimônio, Tipke e Lang,¹⁰⁰ fazem as seguintes objeções: 1) um imposto patrimonial limita a imposição à rentabilidade do patrimônio, pois cria desigualdades tributárias entre patrimônios rendosos, pobres e sem rendimento: assim, aquele que deixa de cultivar seu talento, deixando de obter rendimentos pelo seu trabalho, não é tributado, em princípio. Por outro lado, quem deixa seu patrimônio inaproveitado é tributado como se tivesse obtido os rendimentos. Portanto, há um tratamento tributário desigual às duas espécies patrimoniais.

Como se sabe, o rendimento não é característica nata do patrimônio, uma vez que há patrimônios de improdutividade inata, como é o caso das coleções de arte. Assim também ocorre com o patrimônio de consumo, que não produz nenhum rendimento. Nos casos relatados, a imposição orientada pelo patrimônio,

¹⁰⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Vol. I. Tradução da 18ª ed alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 213.

independente de rendimento, provoca um confisco gradativo, o que não pode ser aceito.

Outra objeção colocada pelos professores alemães é que a capacidade contributiva tributária pressupõe liquidez de pagamento, o que nem sempre ocorre, por faltarem recursos líquidos para a satisfação da carga tributária. Nesse caso, podem ocorrer significativas desvantagens ao sujeito passivo, que é levado a quitar o imposto através de fontes externas, cujo custo é muito alto, uma vez que a capacidade contributiva é apenas presumida.

Uma terceira objeção, a inflação, desvalorização corrente do dinheiro: nega totalmente a imposição orientada pelo capital, visto que esta imposição está intrinsecamente ligada ao valor nominal da moeda. Entretanto, o princípio da capacidade contributiva é um princípio de valor real, devendo referir-se aos rendimentos reais e ao patrimônio real.

Por fim, a quarta objeção: a desigualdade na valoração do patrimônio estocado. Assim, não há isonomia na avaliação de bens que têm valor nominal (como dinheiro), ou cotação em bolsa (como ações), e outros bens cujo valor não são tão facilmente mensuráveis e cuja avaliação é demasiado hipotética ou especulativa, cujo valor real só é descoberto por ocasião de sua alienação. Por conseguinte, uma imposição que não se baseia em valores realizados, imediatamente confirmados, mas sim em valores estocados é em princípio desigual, visto que baseada em capacidade contributiva desproporcional.

Portanto, concluem os tributaristas alemães, a imposição patrimonial (imposto predial, imposto sobre o capital empresarial e o imposto sobre o patrimônio) não é adequada ao princípio da capacidade contributiva.

No sistema tributário orientado pelo consumo, deve-se diferenciar os impostos sobre a renda dos impostos que oneram o consumo, estes denominados impostos indiretos, investidos de repercutibilidade. Como impostos indiretos, temos os impostos especiais sobre o consumo e o imposto sobre o volume de vendas. Embora esses impostos onerem a capacidade contributiva expressa na utilização da renda, os mesmos têm a desvantagem de não poder considerar, com plena eficiência, as condições pessoais dos consumidores sobre os quais houve a repercussão do imposto (contribuintes de fato). Essa característica diminui significativamente a qualidade de justiça dos impostos indiretos. Entretanto, ele incide pelo menos em um

indicador de capacidade econômica: ele precisa ser devolvido, quando onerar o mínimo vital necessário à sobrevivência.

O vigente imposto de renda não é apenas orientado pelo capital, uma vez que sua base de cálculo é concebida em duas etapas: a primeira, que é a soma dos rendimentos, a renda de mercado; e em um segundo momento, dessa base deve ser separada uma parte da renda não disponível para o pagamento do imposto, na forma de deduções privadas. Essa é a denominada *teoria da renda indisponível* do Direito Tributário, ou *princípio de liquidez privada*, segundo a qual deve ser separada da base de cálculo a parte da renda de mercado utilizada como mínimo essencial, não suscetível de tributação. O Tribunal Constitucional Alemão, desde 1982, tem fixado as seguintes exigências para a tributação da renda: a) a isenção fiscal do mínimo indispensável à existência, ajustada à realidade, de acordo com o Direito da Assistência Social (Princípio Geral da Liquidez Privada), e b) a consideração ajustada à realidade de obrigações alimentares (princípio especial de liquidez familiar).

Para Alfredo Augusto Becker,¹⁰¹ o princípio da capacidade contributiva vincula o legislador ordinário, o qual deve escolher para a hipótese de incidência da norma tributária criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital. O não atendimento a esta regra constitucional pelo legislador acarreta a inconstitucionalidade da lei. Assim, por exemplo, seria inconstitucional a criação de um imposto baseado na cor das pessoas.

Regina Helena Costa¹⁰² também entende serem três os indicadores de capacidade contributiva, quais sejam: renda, patrimônio e consumo. Sendo múltiplos os fatos reveladores de riqueza dos cidadãos, isto afasta de vez a ideia de imposto único.

Por seu turno, Edilson Pereira Nobre Júnior¹⁰³ sustenta que na atualidade não existe apenas um fator capaz de indicar a medida que cada indivíduo deve participar para o rateio dos gastos públicos. Resumem-se em: a) renda, salientando que os modernos sistemas fiscais concebem a imposição baseada na renda média ou normal, não na renda efetiva, realmente obtida; b) o consumo, que representa os

¹⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 498.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 28.

¹⁰³ JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 48.

gastos efetuados com os rendimentos recebidos e c) as transferências de bens. Não é sem motivo que o art. 145, § 1º da CF/88, na segunda parte, faculta à administração tributária a identificação do patrimônio, do rendimento e das atividades econômicas do contribuinte.

Antônio Aguiló Agüero¹⁰⁴ afirma que essa enumeração não destoa do Comitê Financeiro da Comunidade Europeia (CCE) que, em julho de 1962 aprovou, sob a presidência do Prof. Neumark, informe importante, prevendo como indicativos compatíveis para a distribuição da carga fiscal, a renda, o patrimônio e o consumo. O referido informe assim planificava o sistema: a) imposto sobre a renda, pessoal e progressivo, compreendendo a taxaço dos rendimentos de capital, e um imposto de sociedade e imposições sobre doações e sucessões; b) imposto complementar sobre o patrimônio (tributação direta); c) imposto sobre valor adicionado, além de outros, incidentes sobre determinados consumos (tributação indireta).

No entender de João Paulo Fanucchi de Almeida Melo,¹⁰⁵ são três os critérios de medida da capacidade contributiva: a) a renda; b) o consumo e c) a riqueza.

A renda pode ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou de ambos em conjunto, desde que fique claro o aumento de capital. E este aumento ocorre através da análise do que se tinha em um determinado período e o que foi aumentado. E sobre esse acréscimo patrimonial o Estado pode exercer o poder tributante, tendo as melhores condições de preservar a capacidade contributiva.

Convém esclarecer que não é sobre qualquer acréscimo patrimonial que o Estado pode fazer incidir o seu poder de tributar, pois, em respeito à capacidade contributiva, a imposição tributária deve levar em conta a disponibilidade do sujeito passivo. Assim, tudo o que foi utilizado para investir e todas as despesas efetuadas para a obtenção da renda devem ser deduzidas da base de cálculo, pois não exteriorizam renda. Desse modo, fala-se em renda tributável, que é aquela que, levando em conta a capacidade contributiva, demonstra a disponibilidade monetária para sofrer a imposição, depois de feitas as deduções daquilo que foi despendido para a obtenção da renda.

¹⁰⁴ Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidade contributiva, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 41, jul./set, 1987, p. 47.

¹⁰⁵ MELO, João Paulo Fanuchi. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 135.

A renda é entendida como o principal critério de medida, a fim de se preservar o princípio da capacidade contributiva, tanto no sentido objetivo, como no subjetivo. Por ser o imposto de renda um imposto direto, podem ser mais facilmente visualizadas as condições reais e pessoais do contribuinte, e, com base nelas, se fazer a graduação tributária.

Além da renda, continua Melo,¹⁰⁶ figuram também como critérios de mensuração da capacidade contributiva o consumo e a riqueza.

Na tributação sobre o consumo, afirma, a capacidade contributiva não se efetiva de modo perfeito, visto que as condições individuais e pessoais daqueles que arcam com o ônus tributário não são levadas em consideração. Assim, torna-se relevante, nesse tipo de tributação, a observância, pelo legislador, dos critérios da seletividade e da essencialidade dos bens tributários, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Também como elemento exteriorizador da capacidade contributiva temos a riqueza. No Brasil, os tributos que incidem sobre a riqueza do contribuinte são o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o ITR (Imposto Territorial Rural) e o IPVA (Imposto Sobre Veículos Automotores). Deve-se levar em conta, contudo, que a riqueza pode ser um indicador aparente de capacidade contributiva. Assim, aparentemente possui capacidade contributiva o proprietário de um automóvel de luxo ou de um imóvel suntuoso, ou ainda de um terreno valioso. No entanto, pode ocorrer que o detentor da riqueza não disponha de capacidade contributiva subjetiva, ou seja, embora detentor de patrimônio, não possua disponibilidade financeira para arcar com o ônus do tributo. Assim, nem sempre a tributação da riqueza vai obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Fernando Aurélio Zilveti¹⁰⁷ enfatiza que, historicamente, cinco foram os indicadores de tributação utilizados pelo homem para a distribuição igualitária das despesas públicas: a) a classe a que pertencia a pessoa na sociedade; b) o patrimônio, com a tributação incidente sobre as posses das pessoas; c) a despesa (com isso, conseguia-se tributar a nobreza e o clero na idade média); d) o produto,

¹⁰⁶MELO, João Paulo Fanuchi. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 136.

¹⁰⁷ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 292.

gravando a produção sem considerar o seu custo, e c) a renda, critério que melhor atende ao princípio da capacidade contributiva.

A aplicação dos critérios acima gera uma presunção objetiva de riqueza do contribuinte. Essa presunção não é absoluta, ao contrário do que defende parte da doutrina nacional. A presunção é relativa, pois admite prova em contrário. Porém, essa presunção não serve como defesa do contribuinte para não pagar o tributo. Ela se dirige ao legislador, ao aplicador, ao intérprete e ao destinatário da norma, que devem adotar critérios econômicos de capacidade contributiva, os quais devem observar o mínimo existencial, a proporcionalidade e a razoabilidade.

Um meio de se verificar o potencial econômico do contribuinte seria a vinculação entre a capacidade contributiva e a obrigação tributária, buscando encontrar um nexo de causalidade entre eles.

Benvenuto Griziotti,¹⁰⁸ um dos expoentes da “Escola de Pavia” entendia que a causa jurídica da obrigação tributária seria a capacidade contributiva, devendo o tributo ser justificado pela contraprestação do Estado. Segundo essa teoria, é necessário traçar uma linha divisória entre a obrigação do contribuinte e o benefício que ele recebe do Estado. Ela parte da presunção de que o consumo médio dos serviços públicos (o benefício recebido do Estado), no espaço e no tempo, é proporcional à renda de cada cidadão e, a fim de atender ao princípio da capacidade contributiva, cada um deveria ser tributado de acordo com suas posses.

Entretanto, a teoria do benefício carece de lógica científica, como, por exemplo, é o caso de um cidadão milionário, proprietário de uma mansão, que praticamente não consome nenhum serviço público, comparado com sua riqueza. Assim, não há o nexo causal entre a renda do cidadão e o benefício obtido do Estado capaz de justificar a graduação do tributo segundo a capacidade contributiva.

A doutrina procurou determinar os índices de capacidade contributiva separando-os entre índices diretos, como ocorre com a posse de bens ou a obtenção de renda, dos índices indiretos, como o consumo e a circulação de riquezas. Assim, os índices diretos teriam mais afinidade com o princípio de capacidade contributiva de que os índices indiretos, sendo estes apenas manifestações parciais dessa capacidade.

¹⁰⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario**. Milão: 1956, vol. 2, pp. 565-570.

Embora existam opiniões contrárias, há um certo consenso hoje de ser a renda a melhor forma de expressão da capacidade contributiva. Isso não significa dizer que seja a renda o indicador único, podendo haver outros indicadores, como é o caso do padrão de vida da família e outros sinais de riqueza dos indivíduos.

Ainda segundo Zilveti,¹⁰⁹ não se deve concluir que deve haver uma identidade entre renda e o princípio da capacidade contributiva. O fato é que a renda, indubitavelmente, é uma forma ideal de indicar o princípio e, dessa forma, tem servido para convalidá-lo, de maneira que se planeje uma tributação mais igualitária e justa. E a afirmação de que a renda é a melhor expressão da capacidade contributiva decorre do simples fato de que todo e qualquer tributo somente pode ser pago com a renda ou com o patrimônio, que nada mais é do que a renda acumulada.

O conceito de renda, segundo o art. 43, I, do Código Tributário Nacional, é o produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos. Porém, na busca da melhor definição de renda, é indispensável deixar de fora o mínimo existencial, não passível de tributação, uma vez que este mínimo não revela capacidade contributiva.

Na evolução histórica do conceito de renda, percebe-se uma convergência para o conceito de renda líquida, que é o índice que melhor expressa a capacidade econômica. Para o caso da pessoa jurídica, o conceito de renda líquida estaria de acordo com a capacidade contributiva, se os custos de produção ficarem imunes à tributação. Já a renda líquida da pessoa física, a fim de ajustar-se a capacidade contributiva, seria o montante recebido pelo indivíduo em dado período, subtraído das despesas para a sua subsistência.

Conforme entende Zilveti,¹¹⁰ o legislador do imposto de renda tem a possibilidade de definir renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Entretanto, só será sujeita a tributação a renda realizada do contribuinte, ou seja, a renda que resta após a dedução do mínimo existencial. Indubitavelmente, a renda é o melhor indicador da capacidade contributiva dos indivíduos. Todo tributo terá como fato gerador a renda, seja ela ganha ou acumulada.

Ruy Barbosa Nogueira¹¹¹ revela que ao longo do tempo, e conforme o sistema tributário de cada país, vários foram os índices de capacidade contributiva utilizados.

¹⁰⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 295.

¹¹⁰ Ibidem, p. 229.

¹¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 7.

O primeiro deles foi o próprio indivíduo, no qual o imposto era cobrado *per capita*, ou seja, por cabeça. Foi o denominado imposto de capitação. Na sequência, mais precisamente no início da Idade Média, surgiu a tributação de capitação por classes, de cujo exemplo na atualidade é o ISS cobrados de algumas classes profissionais.

Com o passar do tempo, o imposto de capitação perde força e dá lugar ao imposto sobre o patrimônio, que perdurou por muitos séculos, praticamente como o único imposto existente, o qual incidia principalmente sobre a posse da terra e seus acessórios, visto ser a terra a principal fonte de riqueza privada.

No final da Idade Média, começam a surgir os denominados impostos indiretos sobre o consumo, que tinham como objetivo não só o aumento da arrecadação, mas também alcançar as classes privilegiadas, como a nobreza e o clero, que não eram atingidas pelos tributos diretos. Assim, os tributos sobre o consumo passaram a atingir a todas as pessoas de acordo com a sua capacidade contributiva.

E o consumo é, inquestionavelmente, um indicador de riqueza ou renda, sendo os gastos das pessoas proporcionais às suas posses, pois um indivíduo que possui mais renda vai consumir muito mais do que um outro indivíduo de renda inferior.

E essa tributação que inicialmente incidia sobre apenas alguns bens de consumo, ampliou-se cada vez mais, a ponto de atingir a quase totalidade dos bens de consumo. Com isso, começaram a surgir as primeiras manifestações contrárias a esse tipo de imposto, em virtude de sua inerente regressividade, visto que onera mais gravosamente as pessoas mais pobres, uma vez que a proporção entre os gastos de consumo e suas rendas é muito maior do que a que se verifica nas pessoas mais ricas. Ou seja, as classes menos favorecidas gastam quase tudo o que ganham com bens de consumo, enquanto que para os mais abastados a proporção entre o consumo e a renda é menor.

Com a Revolução Industrial, passou-se a utilizar como elemento de identificação da capacidade contributiva a Renda, que é, sem dúvida, o melhor indicador da situação econômica do contribuinte e mais de acordo com as modernas ideias da tributação.

1.2. Capítulo II - Eficácia do princípio

1.2.1. Seção I – norma de eficácia plena ou norma programática?

Antes de adentrarmos na discussão a respeito da eficácia do princípio da capacidade contributiva, mister se faz trazer a lume o que Humberto Ávila,¹¹² em sua festejada obra *Teoria dos Princípios*, nos ensina a respeito da eficácia dos princípios jurídicos.

Os princípios, conforme o doutrinador gaúcho, são normas finalísticas que estabelecem um fim a ser alcançado. O fim não precisa ser necessariamente um ponto final qualquer, podendo ser algo que se deseja. Portanto, o fim determina um estado de coisas a ser atingido. E se esse estado de coisas só é atingido com a realização de determinados acontecimentos, a não realização destes implica a não realização do próprio fim almejado, com o que o princípio não se concretiza.

No que concerne à eficácia dos Princípios, Ávila¹¹³ as divide em eficácia interna e eficácia externa.

Com relação à eficácia interna, os princípios, por serem normas finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido, que está relacionado a outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente com as regras.

E essa eficácia interna pode ser dividida em direta e indireta. Na eficácia interna direta, os princípios exercem uma função integrativa, uma vez que agregam elementos não previstos em subprincípios ou regras. Ou seja, mesmo que um elemento diretamente ligado ao fim a ser alcançado não esteja previsto, mesmo assim o princípio irá garanti-lo. Já com relação à eficácia interna indireta, os princípios atuam com a interposição ou intermediação de um outro subprincípio ou regra. No plano da eficácia indireta, os princípios exercem várias funções: a) uma função definitória em relação às normas mais amplas, pois delimitam mais especificadamente o comando estabelecido no subprincípio de valor superior e b) uma função interpretativa, relativamente às normas de abrangência mais restrita, restringindo ou ampliando os seus sentidos.

¹¹² ÁVILA, Humberto Ávila. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos Princípios Jurídicos**. 9 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 78.

¹¹³ Ibidem, p. 97.

No que diz respeito à eficácia externa das normas, Ávila salienta que elas não atuam somente na compreensão de outras normas, mas também sobre a compreensão dos fatos e provas. Assim, sempre que uma norma é aplicada, deve-se decidir, dentre todos os fatos ocorridos, quais deles são pertinentes, através do exame da pertinência, e quais são os que se ajustam a interpretar os fatos, pelo exame da valoração.

Com relação à eficácia externa dos princípios, Ávila também os divide em direta e indireta. Na eficácia externa direta, os princípios determinam um estado de coisas a ser buscado, sem definir os meios que, uma vez adotados, irão contribuir para o alcance do fim pretendido. Além disso, como apenas sinalizam para finalidades a serem alcançadas, os princípios necessitam da complementação de outros princípios no processo de sua aplicação. Já com relação à eficácia externa indireta, os princípios, em face do seu caráter complementar, incluem no processo de sua aplicação as razões que devem ser consideradas diante do conflito. Assim, o aplicador tem a total liberdade para ponderar as razões morais que estão por trás das normas.

No que tange à eficácia externa subjetiva dos princípios, deve-se registrar que os mesmos funcionam como direitos subjetivos, quando proíbem as intervenções do Estado em direitos de liberdade, o que se denomina de função de defesa. Mas não cabe ao Estado apenas a tarefa de respeitar os direitos fundamentais, mas também de protegê-los (função protetora) e de promovê-los através de medidas que facilitem a sua realização.

A doutrina, ao tratar da natureza jurídica e eficácia do princípio da capacidade jurídica, divide-se em duas correntes:¹¹⁴ uma, que sustenta a natureza meramente programática do princípio, e a outra, que reconhece no mesmo sua aplicabilidade imediata e eficácia plena, tendo caráter preceptivo, vinculando tanto o legislador ordinário como o magistrado. Assim, para esta última corrente, a observância do princípio é obrigatória para o legislador, uma vez que, para a eleição das hipóteses de incidência tributária, só pode escolher fatos que efetivamente demonstrem a existência de capacidade econômica, observadas, obviamente, as diretrizes estabelecidas na regra matriz de incidência traçada na Constituição. E, para o magistrado, o princípio é compulsório, na medida em que cabe a ele a declaração da

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 45.

inconstitucionalidade da norma tributária, com base na falta ou insuficiência da capacidade contributiva no caso em concreto.

Cabe nesse ponto, para o correto entendimento do assunto, um breve esclarecimento a respeito da eficácia das normas constitucionais. Essa questão foi magistralmente tratada por José Afonso da Silva,¹¹⁵ que as distingue em três espécies: a) normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, b) normas de eficácia contida, e c) normas de eficácia limitada.

As primeiras têm aplicabilidade imediata e direta, pois receberam do legislador constituinte normatividade suficiente à sua imediata incidência. As segundas têm também aplicabilidade imediata, mas possuem sua eficácia e aplicabilidade restringível por meio de normas infraconstitucionais (lei, decreto, etc.).

As normas de caráter programático, de eficácia limitada, por sua vez, são aquelas declaratórias de princípios institutivos ou organizativos, estabelecendo diretrizes a serem seguidas. Estas normas não receberam normatividade suficiente para a produção de efeitos, exigindo, para isso, a intervenção do legislador ordinário para a regulamentação da matéria por elas disciplinada. Estas normas programáticas subdividem-se em normas de princípio institutivo, que são aquelas através das quais o legislador constituinte traça, de um modo geral, a estruturação e as atribuições dos órgãos, institutos ou entidades, deixando ao legislador ordinário a tarefa de, mediante lei, estabelecer a sua estrutura em definitivo; e normas de cunho programático, através das quais o legislador constituinte limitou-se a tratar os princípios a serem seguidos pelos órgãos estatais (legislativo, executivo e judiciário), como programa das respectivas atividades, com vistas à realização dos fins sociais do Estado.

As normas programáticas, por estabelecerem metas, programas e orientações a serem seguidas na busca da justiça social, têm sido objeto de muitos questionamentos a respeito de sua eficácia e aplicabilidade imediata. Tais inquietudes, entretanto, foram afastadas pelo próprio doutrinador pátrio que atribuiu caráter imperativo e vinculante às normas programáticas, as quais condicionam a atividade legislativa infraconstitucional, bem como a atividade discricionária da Administração e do Judiciário.

¹¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, pp. 444-445.

E o nobre jurista arremata:¹¹⁶ “Em conclusão, as normas programáticas têm eficácia plena e imediata, direta e vinculante quando:

- I – estabelecerem um dever para o legislador ordinário;
- II – condicionam a legislação futura com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem;
- III – informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum;
- IV – constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;
- V – condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário;
- VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou desvantagem.

José Joaquim Gomes Canotilho,¹¹⁷ célebre constitucionalista português, também refuta a concepção da doutrina clássica que nega aplicação imediata às normas constitucionais programáticas. Para ele, pode-se dizer hoje que essas normas não mais existem, embora continuem a existir normas-tarefa, normas-programa que impõem uma atividade e dirigem a materialização da Constituição. Porém, o sentido dessas normas não é aquele que a doutrina tradicional lhes atribui como sendo simples exortações morais, sentenças políticas, simples programas, promessas, apelos ao legislador, aforismos políticos ou programas futuros desprovidos de qualquer vinculatividade. Hoje, às normas programáticas é reconhecido um valor idêntico às demais normas constitucionais. E mais, a eventual necessidade de mediação legislativa na concretização dessas normas não implica a sua dependência da interposição do legislador, pois é a positividade das mesmas (normas-fim e normas-tarefa) que justifica a intervenção dos órgãos legiferantes.

Assim, para Canotilho, a positividade constitucional das normas programáticas implica:

- 1- Vinculação permanente do legislador à sua realização;
- 2- Vinculam, como diretivas materiais permanentes, todos os órgãos concretizadores (executivo, legislativo e judiciário)
- 3- Justificam, como limites negativos, a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, aos atos que as contrariam.

¹¹⁶ SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 150.

¹¹⁷ GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 1986, p. 132.

Por seu turno, Regina Helena Costa¹¹⁸ entende que o princípio da capacidade contributiva tem a mesma eficácia que o princípio da igualdade, uma vez que se consubstancia na maior expressão deste. Portanto, tem aquele a eficácia plena e aplicabilidade imediata, aplicável a todos os direitos constitucionais fundamentais, como é o caso do princípio da igualdade.¹¹⁹

Ao tratar da natureza jurídica da capacidade contributiva, Alfredo Augusto Becker¹²⁰ enfatiza que a doutrina se divide em duas correntes diametralmente opostas: uma que entende que a capacidade contributiva tem apenas natureza programática, e outra, que entende que a mesma tem a natureza de autêntica regra jurídica.

Segundo Becker, a corrente doutrinária com maior número de adeptos é a que entende ser a capacidade contributiva uma regra de natureza meramente programática, vazia de juridicidade, carecendo de coercibilidade. Portanto, essa regra não obrigaria nem o legislador, nem o juiz, servindo apenas como uma orientação ou uma recomendação na busca da justiça.

A segunda corrente vê na capacidade contributiva uma autêntica regra jurídica, que vincula o legislador ordinário a escolher para a composição das hipóteses de incidência fatos signos presuntivos de riqueza ou capital acima do mínimo indispensável à sobrevivência. O não atendimento deste requisito implica a inconstitucionalidade da lei tributária.

Para essa última corrente, a capacidade contributiva vincula ainda o juiz, que fica obrigado a investigar se os fatos previstos na hipótese de incidência como signos presuntivos de riqueza efetivamente admitem essa presunção no caso concreto. Se isto não ocorrer, o juiz fica obrigado a declarar a inconstitucionalidade da regra e deixar de aplicar a lei tributária, ou seja, o juiz deverá concluir pela não realização da hipótese de incidência, por não ter ocorrido a incidência da regra tributária.

Para Becker, nem a corrente que admite apenas a natureza programática da capacidade contributiva, nem a que a entende como autêntica regra jurídica explicam a sua verdadeira natureza jurídica. Para ele, ambas as doutrinas pecam pelo excesso,

¹¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 49.

¹¹⁹ Conforme art. 5º, § 1º CF/88: As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

¹²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 487.

uma vez que tentam defender com amplitude extrema os seus argumentos. A primeira, peca por não admitir qualquer eficácia jurídica; e a segunda, ao afirmar sua extremada eficácia, a ponto de vincular o próprio juiz. Desse modo, nenhuma corrente vai convencer a outra, uma vez que cada qual se fixa na sua visão unilateral e parcial da verdade.

No entender de Becker, a primeira corrente erra ao negar qualquer eficácia à regra em comento, pois, com uma cautelosa análise do seu conteúdo jurídico-científico, é possível encontrar-se nela um mínimo de certeza e praticabilidade que revelam a sua juridicidade e que estabelecem os contornos de sua eficácia. A segunda corrente erra ao afirmar que a eficácia da norma é de tal monta que abrange o juiz no momento em que este verifica se os fatos signos presuntivos de riqueza previstos nas hipóteses de incidência efetivamente ocorrem em cada caso concreto singular, e em relação a um determinado contribuinte.

Afirma Becker que o juiz só pode declarar a inconstitucionalidade de uma lei tributária sob o enfoque do legislador ordinário, jamais sob o ângulo de um contribuinte individual que, num caso singular, realizou a hipótese de incidência. Ou seja, o juiz só poderá declarar a inconstitucionalidade da lei tributária, se o legislador ordinário estiver escolhido para a hipótese de incidência fatos que não sejam presuntivos de riqueza acima do indispensável à sobrevivência. Sendo a hipótese de incidência uma presunção de renda acima do mínimo indispensável, o juiz não pode deixar de aplicar a lei tributária, ou seja, não pode deixar de reconhecer a incidência da norma, mesmo que a presunção não tenha ocorrido no caso concreto.

No entender de Becker,¹²¹ permitir que o juiz, em cada caso concreto, possa deixar de aplicar a lei tributária sob o fundamento de que a presunção legal da hipótese de incidência não tenha ocorrido implica:

- a) Perder toda certeza e praticabilidade do direito;
- b) Desconhecer que a criação da regra jurídica necessariamente deforma a realidade e lhe imprime um determinismo artificial;
- c) Substituir o Direito pela Moral;
- d) Confundir validade e justiça da regra jurídica;
- e) Inverter toda a fenomenologia jurídica, pois, a referida regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica à da regra jurídica que estabelece presunção *jure et de jure*.

¹²¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 490.

Para Fanucchi,¹²² o princípio da capacidade contributiva estabelecido no art. 145, § 1º da CF/88 tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, haja vista que na redação do dispositivo não há qualquer menção à delimitação de seus efeitos ou à necessidade de complementação por posterior dispositivo infraconstitucional.

Adicionalmente, entende que, ao se analisar a constituição em sua unidade e conformidade, o princípio, além de possuir eficácia plena, tem o status de cláusula pétrea, uma vez que será sempre adotado como parâmetro para a tributação, mesmo que o § 1º venha a ser suprimido do texto constitucional.

Assim, a capacidade contributiva é o parâmetro a ser adotado para a tributação igualitária e justa, só sendo afastada em casos em que haja fundamentos sólidos que justifiquem a medida. De qualquer forma, a capacidade contributiva é, como regra, o parâmetro de comparação que justifica a igualdade da tributação. E, estando a capacidade contributiva ligada ao princípio da igualdade, terá ela o status de cláusula pétrea.

Além disso, convém referir que a capacidade contributiva está intimamente ligada com outros dois parâmetros: o mínimo vital e a vedação do confisco. Ou seja, a tributação, por um lado, só pode incidir onde haja capacidade contributiva. A imposição fiscal onde não houver capacidade contributiva fere os mais elementares direitos dos indivíduos, pois atinge o mínimo vital necessário a uma existência digna. Por outro lado, a tributação será confiscatória toda a vez que exceder a capacidade contributiva, violando o preceito estabelecido no art.150, IV da CF/88.

Assim, tanto a proteção do mínimo vital, como a proibição do confisco, por protegerem direitos fundamentais dos indivíduos são considerados cláusulas pétreas, insuscetíveis de violação. Por conseguinte, por força do disposto no art. 60, § 4º da CF/88, fica vedada a propositura de Emenda Constitucional visando aboli-las do ordenamento jurídico.

Para Tipke e Yamashita,¹²³ se o princípio da capacidade contributiva consiste na aplicação do princípio da igualdade na tributação, e, sendo a igualdade um direito fundamental insculpido no art. 5º, *caput*, da Constituição, não há a menor dúvida de que o mesmo possui eficácia plena e aplicabilidade imediata.

¹²² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 149.

¹²³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 55.

Esse também é o entendimento esposado por Aliomar Baleeiro¹²⁴ que se posiciona pelo poder vinculante do princípio da capacidade contributiva insculpido na CF/88, tanto para o legislador ordinário, como ao intérprete e aplicador da norma constitucional. A capacidade contributiva é um princípio que serve como instrumento de concretização de vários direitos fundamentais, como a igualdade, a vedação do confisco e o direito de propriedade. Desse modo, a Constituição de 1988 tende à efetividade e concretização desses direitos, impondo a sua observância pelo legislador e também para o intérprete e aplicador da lei.

Pondera Edilson Pereira Nobre Júnior¹²⁵ que até o segundo pós-guerra o princípio foi fortemente obscurecido, dada a forte influência positivista, calcada no império da lei, situação que permaneceu até a atual Constituição de 1988. As principais objeções ao conteúdo eficácia do princípio fundamentavam-se em dois pontos principais: a) tratando-se de mero princípio, não teria força obrigatória e b) o princípio configura apenas norma programática, dependendo, portanto, de intervenção legislativa para a produção de efeitos.

Entretanto, com o surgimento de uma nova ordem constitucional, marcado pela substituição de um Estado autoritário para um Estado Social Democrático de Direito, ocorreu uma mudança na compreensão do sistema jurídico com a recepção dos ensinamentos doutrinários que já vigoravam no sistema constitucional europeu.

Nesse contexto, de extrema importância foi a obra de J. J. Canotilho¹²⁶ que, ao analisar a estrutura normativa, apontou a existência de um gênero “normas”, de cujas espécies temos os princípios e as regras. Segundo o mestre de Coimbra, dentre as muitas distinções entre princípios e regras, há que mencionar que aqueles, além de serem dotados de alto poder de abstração ante as regras, revelam caráter de fundamentalidade do sistema. Portanto, a grande dúvida antes existente a respeito da falta de positividade dos princípios não mais permanece. Passa a ser unânime a visão de que os princípios não representam apenas mera fonte supletiva do sistema, mas, ao contrário, estão em posição de supremacia perante as demais regras jurídicas.

¹²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 689.

¹²⁵ JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 57.

¹²⁶ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1992. pp. 172-173.

Assim também é o pensamento de Joaquim Arce y Flórez Valdés¹²⁷ que se pronuncia pelo verdadeiro caráter normativo dos princípios, os quais são autênticas normas jurídicas em sentido substancial, pois subministram modelos ou pautas de conduta. Salienta, ainda, que os princípios possuem funções mais amplas do que a meramente supletória, tendo também o papel de fundamento do ordenamento jurídico, da qual se originam as eficácias diretiva e derogatórias, além da de orientação da análise hermenêutica.

Nesse mesmo sentido é o posicionamento de Celso Antônio Bandeira de Melo¹²⁸, que define o princípio como um mandamento nuclear de um sistema, cuja infringência é muito mais grave do que a violação de uma norma qualquer, uma vez que implica ofensa, não a um mandamento obrigatório, mas ao sistema como um todo. Portanto, se a capacidade contributiva é definida como um princípio, o que não mais se discute hoje, a mesma se constitui em verdadeira diretriz de todas as regras do sistema tributário em vigor.

Assim, pode-se dizer que, dentre as várias espécies de normas constitucionais, o art. 145, § 1º da CF/88 não se constitui em norma programática, uma vez que dotado de todas as condições para sua imediata aplicação.

De todo modo, quer se trate ou não de norma programática, o princípio da capacidade contributiva irradia seus efeitos a todos os poderes do estado. Desse modo, vincula o legislador que não poderá eleger como suporte fático da obrigação tributária situação alheia de suporte econômico ou infringente do mínimo existencial, ou mesmo com ônus desproporcional. Assim também deve o administrador recusar a aplicação de lei que infrinja o princípio. Por fim, cabe ao Judiciário tornar efetivo o princípio nos casos concretos levados à sua análise.

Para Eduardo Botallo,¹²⁹ não podem ser aceitas, em virtude de suas posições radicais, nem a corrente que define a capacidade contributiva como norma programática, nem a que sustenta ter ela o condão de vincular o legislador e o magistrado. No seu entender, a capacidade contributiva sem qualquer coercibilidade implicaria igualar a Constituição a um catecismo. Por outro lado, afirma que é

¹²⁷ VALDÉS, Joaquim Arce Y Flórez. **Los Principios Generales del Derecho y su formulación constitucional**. Madrid: Editora Civitas, 1990, pp. 68-69.

¹²⁸ MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993, pp. 408-409.

¹²⁹ BOTALLO, Eduardo. **Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, nº 47, pp. 236-239.

destituída de propósito a aceitação de que o princípio deva ser aceito pelo legislador em qualquer circunstância. Assim, o princípio não se presta para ser utilizado em toda e qualquer situação imaginável, mas somente naquelas onde a sua operação for necessária.

Entende Becker¹³⁰ que a regra constitucional que preconiza o princípio da capacidade contributiva, não obstante oferecer uma “ripugnanza” à sua judicialização, ainda estabelece um mínimo de praticabilidade e certeza, o que revela a sua natureza jurídica e fixa a sua restrita eficácia jurídica.

Segundo o doutrinador gaúcho, o princípio ao ser judicializado sofreu violentas pressões constritoras, dado o excesso de seu conteúdo deontológico, o que o transformou em uma regra simples e de eficácia muito restrita.

A primeira constrição do conceito da capacidade contributiva é o fato de a mesma não levar em conta a capacidade contributiva global, que é a relação entre toda a riqueza do contribuinte e todos os tributos que ele deverá pagar. Ocorre que na positivação do princípio, a riqueza de um determinado indivíduo é apenas relacionada a um único tributo. Ou seja, a relação entre a riqueza do indivíduo é sempre feita em relação a um tributo particular, sem se levar em conta os demais tributos que ele deverá suportar.

A segunda constrição apresentada por Becker diz respeito ao fato de que a riqueza do indivíduo, que está sendo levada em conta a um determinado tributo, não se constitui na sua riqueza real, mas sim num fato signo-presuntivo de sua renda ou capital.

Outra constrição sofrida pelo princípio é que a renda ou capital presumido do indivíduo devem sobrepor o montante indispensável à sua sobrevivência. Assim, constitui renda abaixo do mínimo indispensável aquela que as leis trabalhistas definem como salário mínimo, ou que seja apenas suficiente para a aquisição dos bens indispensáveis à sobrevivência.

1.2.2. Seção II – Destinatários do princípio da capacidade contributiva

¹³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 494.

Segundo Rohenkhol,¹³¹ há divergência na doutrina com relação aos destinatários do princípio da capacidade contributiva, essencialmente no que concerne ao alcance de sua tutela jurisdicional, já que é praticamente unânime o entendimento de que o princípio se dirige primeiramente ao legislador.

A grande discussão existente situa-se na possibilidade ou não, em controle difuso ou abstrato, da análise da compatibilidade ou não de determinada norma tributária com o princípio constitucional da capacidade contributiva.

O cerne da questão reside na possibilidade de o juiz, nos casos concretos, poder afastar a aplicação da lei tributária, quando a situação econômica do contribuinte não for suficiente para arcar com o ônus do tributo. Ou seja, poderá o juiz suspender a exigência fiscal quando verificar que o sujeito passivo não possui condições de suportar o encargo do tributo?

Para a maioria dos doutrinadores pátrios, dentre os quais se pode citar Roque Antônio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho, Estevão Horvath e Alfredo Augusto Becker, não é possível o controle judicial da aplicação do princípio, pois referido controle atentaria contra a ordem constitucional da separação dos poderes.

Entretanto, há também doutrinadores que defendem um controle judicial da aplicação do princípio aos casos concretos, dentre os quais se destacam Ives Gandra Martins, Regina Helena Costa e José Marcos Domingues de Oliveira. Esses sustentam seu entendimento no art. 5º § 1º da CF/88, que estabelece que as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, dentre os quais se encontra o princípio da capacidade contributiva, têm aplicação imediata.

Marco Aurélio Greco¹³² defende o controle jurisdicional do princípio, inclusive via a figura da inconstitucionalidade por omissão, referindo o exemplo que segue:

Ou seja, ainda que o tipo tributário seja estrito e fechado, é possível alegar a existência de uma inconstitucionalidade por omissão, se existe manifestação de capacidade contributiva? Por exemplo, a lei visa tributar a renda obtida no mercado financeiro e, na sua formulação, tributa dez tipos de contrato que existe no mercado, deixando de prever um que tem feição semelhante e efeitos equivalentes. Pergunta-se: é possível afirmar que houve violação à isonomia e inconstitucionalidade por omissão, porque a manifestação de capacidade contributiva existe nas onze operações, inclusive naquela não expressamente prevista?

¹³¹ ROENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 177.

¹³² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 309-310.

Entende, portanto, pela possibilidade do controle pelo Poder Judiciário da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, Regina Helena Costa¹³³ também entende ser permitido ao juiz examinar no caso concreto o excesso de carga tributária em relação a determinado sujeito passivo. Ou seja, sendo a capacidade contributiva subjetiva manifestada na possibilidade econômica de um determinado contribuinte em suportar o ônus tributário, resta evidente que se deve reconhecer ao juiz a possibilidade de verificar se a capacidade contributiva do sujeito passivo foi respeitada.

Afirma ainda que, sendo o princípio uma garantia individual do contribuinte, é natural que o mesmo seja observado nos casos concretos. Portanto, se o magistrado entender que a lei tributária ferir a capacidade contributiva do contribuinte, deve negar-lhe os efeitos, com a declaração de sua inconstitucionalidade, pois a inexistência de capacidade contributiva subjetiva implica a inexistência de capacidade contributiva objetiva.

Segundo José Marcos Domingos de Oliveira,¹³⁴ se não há regras precisas sobre justiça fiscal, não pode o legislador de forma absoluta presumir a capacidade contributiva, obrigando o juiz a sempre tê-la por implícita nos fatos geradores dos tributos. Dessa forma, não se pode impedir o Poder Judiciário de avaliar nos casos concretos a existência da capacidade contributiva.

Portanto, se o princípio tem natureza constitucional, verificando-se a sua violação pelos demais Poderes, não pode esta violação ser afastada da apreciação do Poder Judiciário, que é o encarregado pela observância da própria Constituição.

E mais, sendo o tributo um instituto regido por normas jurídicas infraconstitucionais, é prerrogativa do juiz a apreciação da adequação destas normas à própria Constituição, sob pena de se estar determinando uma verdadeira supressão do Poder Judicante.

Assim, havendo violação da capacidade contributiva no plano individual, não porque determinado tributo é confiscatório ou excessivo, mas porque o sujeito passivo não tem condições de arcar com o encargo do tributo, deve ser a lei considerada inconstitucional pelo Poder Judiciário.

¹³³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 78.

¹³⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 136.

Para Becker,¹³⁵ o princípio da capacidade contributiva destina-se exclusivamente ao legislador ordinário. Somente ele está obrigado a observar esta regra constitucional, cuja obrigação consiste em escolher para a hipótese de incidência tributária apenas os fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital. A infringência desta regra pelo legislador infraconstitucional tem como consequência a inconstitucionalidade da lei. Portanto, só cabe ao judiciário a revisão do ato legislativo apenas no campo abstrato, não lhe cabendo a análise da aplicação do princípio no caso concreto.

Portanto, o magistrado só estará vinculado a esta regra constitucional quando verificar que, em tese, a hipótese de incidência escolhida pelo legislador não constitui um fato signo presuntivo de renda ou capital. Porém, na análise dos casos concretos, se o juiz verificar que em relação a um determinado contribuinte a hipótese de incidência não confirmou a presunção de riqueza do contribuinte, mesmo assim não pode afastar a incidência da norma impositiva tributária. Consequentemente, o juiz não pode deixar de reconhecer o dever de pagar o tributo. Nesse caso, a presunção da existência de capacidade contributiva é absoluta.

No entendimento de Fanucchi,¹³⁶ o princípio da capacidade contributiva possui autonomia própria, encontrando-se positivado na Constituição. Assim sendo, ele vincula todos os poderes do Estado: o legislativo, o executivo e o judiciário, em total sintonia com a teoria dos freios e contrapesos.

Não se pode negar que num primeiro momento o princípio da capacidade contributiva se dirige ao legislador, uma vez que a igualdade na tributação indica que tal princípio seja a medida de comparação a ser observada. Assim, inicialmente deve o legislador observar o princípio, e após tentar concretizá-lo visando atender da melhor forma o seu preceito.

Importante salientar que o próprio constituinte traçou diretrizes para a tributação, o que facilitou significativamente o trabalho do legislador infraconstitucional. Tanto é que encontramos no texto constitucional os fatos presuntivos de riqueza que podem ser objetos da incidência tributária com o fim de angariar recursos para o Estado custear suas despesas.

¹³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 498.

¹³⁶ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 156.

Por outro lado, apesar de o princípio estar direcionado ao legislador em um primeiro momento, isso não significa que sua análise está afastada do Poder Judiciário, quer seja no campo abstrato ou mesmo nos casos concretos. Assim, se provocado, o Judiciário pode exercer a revisão judicial, quando o legislador escolher para a incidência tributária fatos que não revelem indícios econômicos efetivos de capacidade contributiva.

Aliás, embora a aplicação do princípio aos casos concretos não possua muitos adeptos entre os próprios juristas, a grande maioria não diverge a respeito do controle abstrato da norma tributária e a sua compatibilização com o princípio da capacidade contributiva.

Para o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho,¹³⁷ o princípio da capacidade contributiva, enquanto corolário da igualdade, influencia tanto a criação das leis tributárias, quanto à sua aplicação nos casos concretos. Assim, o legislador está obrigado a criar leis que se submetam ao princípio, tanto no seu aspecto positivo, quanto no negativo. Por sua vez, o juiz está obrigado a verificar se a lei, no sentido abstrato, atende ao princípio, bem como, nos casos concretos, poderá verificar se a incidência da norma tributária está ferindo a capacidade contributiva do contribuinte analisado.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva também deve ser observado pelo Poder Executivo. Assim, deve ele observar o princípio quando edita normas necessárias para instrumentalizar ou complementar a lei instituidora do tributo para fins de arrecadação e fiscalização. Desse modo, quando do exercício dessas atribuições, deve o Executivo observar o princípio da capacidade contributiva.

1.2.3. Seção III – Proporcionalidade e progressividade

A proporcionalidade diverge da progressividade como critério de graduação dos tributos.

Zilveti¹³⁸ define a proporcionalidade como um critério de estabelecimento de alíquotas de tributos, que adota uma alíquota fixa sobre o valor do objeto da tributação.

¹³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 86.

¹³⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 168.

Em outras palavras, a proporcionalidade prevê uma alíquota fixa para a graduação dos tributos, independentemente do valor de sua base de cálculo.

Para Fanucchi,¹³⁹ a proporcionalidade significa o estabelecimento de uma alíquota única que incide sobre a matéria tributável, de modo que o valor do tributo aumente, somente quando aumentar a base tributável. Ou seja, a alíquota é única para todos os contribuintes. Só ocorrerá diferença no valor do imposto, caso a base de cálculo for distinta.

A proporcionalidade é um instrumento valioso posto à disposição do legislador para a implementação do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, a proporcionalidade só permite a efetivação da equidade horizontal, segundo a qual os contribuintes de condições econômicas iguais devem sofrer o mesmo ônus tributário. Mas através da proporcionalidade o máximo que se consegue é a igualdade formal, o que não mais se sustenta.

Nos dias de hoje vigora a ideia de solidariedade, diretamente relacionada com a capacidade contributiva. Assim, deve-se ir além da equidade horizontal, devendo-se alcançar a equidade vertical. Dessa forma, a progressividade surge como poderoso instrumento para o alcance da equidade vertical e concretização da capacidade contributiva. Logo, na equidade vertical, quanto maior for a capacidade contributiva do sujeito passivo, mais progressivamente deverá sofrer a tributação, de modo que contribuintes em situações econômicas distintas, por meio de tributação diversas, sofram o mesmo sacrifício em favor do desenvolvimento social.

Tendo em vista os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, a doutrina, em geral, tem defendido a aplicação da progressividade como critério de tributação.

Embora haja quem discorde da aplicação da progressividade, com a alegação de que a igualdade tributária poderia ser alcançada facilmente com meio da proporcionalidade, deve-se reconhecer que a progressividade é sim um instrumento muito efetivo para a obtenção da igualdade na tributação.

A solidariedade vem sendo implementada no Estado Social e, no campo tributário, ela se realiza com o dever de pagar tributos. Dessa forma, todo o cidadão com capacidade contributiva deve pagar tributos e, para que seja alcançada a

¹³⁹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 171.

igualdade na tributação, quanto maior for a possibilidade do indivíduo, maior deve ser a sua parcela de contribuição para as despesas públicas.

Assim sendo, a progressividade é um instrumento posto à disposição do legislador, intimamente ligado à capacidade contributiva, e que permite a tributação mais acentuada das riquezas maiores, de forma a se atingir a justiça fiscal.

A progressividade, afirma Zilveti,¹⁴⁰ é um critério de graduação dos tributos onde a alíquota se eleva em função do aumento do valor da riqueza a ser tributada. Dessa forma, estabelece alíquotas maiores, à medida que aumenta a base de cálculo do tributo.

Existem dois tipos de progressividade, uma denominada simples, e outra, denominada graduada. A progressividade simples é aquela em que, superada a base de cálculo da alíquota menor, toda a base de cálculo será tributada pela alíquota maior. Já na progressividade graduada, cada parcela ou faixa da base de cálculo é calculada pela alíquota respectiva, de modo que são aplicadas tantas alíquotas quantas forem as faixas de base de cálculo, e após somam-se todos os resultados para se obter o valor do tributo total a recolher.

Para Buffon,¹⁴¹ a proporcionalidade mostrou-se incompatível com a forte demanda por uma maior justiça fiscal, de forma que foi superada pela progressividade na graduação dos tributos, o que ocorreu no final do Século XIX.

Desta forma, afirma, a progressividade, em perfeita harmonia com o Estado Democrático de Direito, passou a dar ensejo a uma verdadeira justiça fiscal, com a tributação onerando mais aqueles mais abastados, e tributando com menor intensidade os menos favorecidos.

A progressividade tributária, portanto, significa a concretização do Estado Social, onde a igualdade na tributação é invocada para justificar o tratamento mais favorecido aos mais humildes, de forma a reduzir as diferenças entre os indivíduos.

No Brasil, a progressividade encontra amparo na Constituição Federal de 1988, que adotou o Estado Democrático de Direito, no qual o sistema tributário deve estar fundamentado no princípio da capacidade contributiva, o que, em regra, implica uma

¹⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 168.

¹⁴¹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 187.

tributação progressiva. Dessa forma, a progressividade deve ser aplicada a todos os tributos, a não ser que haja impedimento absoluto para tanto.

Para Spinelli,¹⁴² atualmente os impostos proporcionais não são os mais indicados para atender ao princípio da capacidade contributiva, ganhando terreno a progressividade como instrumento mais adequado para se alcançar a justiça fiscal.

Conti,¹⁴³ ao tratar da progressividade, evidencia que a igualdade tributária pode ser alcançada através da equidade horizontal e da equidade vertical.

A equidade horizontal se refere à tributação dos indivíduos que possuem a mesma capacidade contributiva, o que implica uma tributação igual, pois possuem idêntica capacidade de contribuir. E essa equidade horizontal é obtida através de uma tributação proporcional, de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte, de modo que todos sofram o mesmo sacrifício quando do pagamento de tributos. Portanto, indivíduos com a mesma renda vão sofrer o mesmo ônus ao pagarem seus encargos tributários.

Já a equidade vertical busca a igualdade na tributação de indivíduos que possuem capacidades econômicas distintas.

A busca da equidade vertical é muito mais complexa, uma vez ser mais difícil a implementação da igualdade da carga fiscal entre os contribuintes com capacidades econômicas diversas. Dessa forma, para se determinar a forma correta de diferenciar os desiguais, o gravame da carga fiscal pode ser menos proporcional, proporcional ou mais do que proporcional à variação da capacidade contributiva.

Assim, um aumento na carga menos do que proporcional ao aumento da renda do contribuinte leva ao que se denomina tributação regressiva, ou seja, a relação entre a carga tributária e o aumento da capacidade econômica é decrescente em relação ao aumento desta última. Já um aumento na carga proporcional ao aumento da renda, implica em uma tributação proporcional. Por outro lado, um aumento da carga tributária mais que proporcional ao aumento da renda implica em uma tributação progressiva.

A utilização da progressividade na graduação dos tributos tem causado divergência na doutrina.

¹⁴² SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdIFAPES, 2001, p. 57.

¹⁴³ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo, Dialética, 1996, p. 98.

Dentre os argumentos favoráveis à progressividade, pode-se citar aquele que evidencia o poder multiplicador da capacidade contributiva. Ou seja, aquele indivíduo que possui maior renda, certamente terá mais opções para o investimento da mesma, tendo muito mais possibilidade de fazer com que ela cresça mais do que um indivíduo que possua renda menor.

Outro argumento é que a graduação dos impostos de modo que os contribuintes com capacidade econômica maior paguem mais do que os menos aquinhoados implica em uma maior justiça social.

Por outro lado, os que refutam a aplicação dos tributos progressivos alegam que a progressividade penaliza os mais eficientes, na medida em que um trabalhador mais eficiente ou que trabalhe mais vai produzir mais renda e com isso vai sofrer uma tributação maior. Além disso, a progressividade tributária é socialmente injusta, uma vez que desmotiva a criatividade e o esforço, prejudicando toda a sociedade. Ou seja, as pessoas ao serem recompensadas com maior renda em função de seus talentos, são penalizadas com uma carga fiscal maior. Outro argumento convincente contra a progressividade é o fato de que as pessoas com maior capacidade econômica são as que menos vão se utilizar dos serviços públicos, como transporte, saúde e educação, pois normalmente custeiam estes serviços de modo particular.

De todo modo, há que se destacar que a progressividade dos impostos está prevista em nosso texto constitucional de 1988, mais precisamente no seu art. 145, § 1º.

Portanto, haja vista que a proporcionalidade não permite uma igualdade de sacrifício na distribuição da carga fiscal, só se pode concluir que a progressividade concretiza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, permitindo a realização do princípio da igualdade, bem como na implementação de uma tributação mais equitativa e justa.

Nesse mesmo diapasão, Ataliba¹⁴⁴ afirma que a progressividade nos impostos implica no aumento das alíquotas à medida que se aumenta a base de cálculo, sendo uma excelente forma de se implementar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos.

¹⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 75.

Roque Antônio Carrazza¹⁴⁵ entende que a progressividade é a melhor forma de se atingir a igualdade no campo dos impostos e evitar as injustiças tributárias. Para ele, sem imposto progressivo não há igualdade na tributação. Dessa forma, o aumento da alíquota em função do aumento da base imponible implica que o sacrifício sofrido para contribuir com as despesas públicas é tanto menor quanto maior for a riqueza do contribuinte e vice-versa.

Com o imposto progressivo, portanto, o ônus fiscal é maior para quem possui maior riqueza, e menor para os menos favorecidos, o que, ao menos em parte, implica na diminuição das desigualdades sociais.

Segundo Rohenkohl,¹⁴⁶ a graduação da tributação conforme a capacidade contributiva, nos termos do disposto no art. 145, § 1º da CF/88, interpretado sistematicamente com todo o texto constitucional, conduz à tributação progressiva à medida que se aumenta a base imponible.

Dessa forma, conclui, a progressividade tributária é um critério fundamental para a realização, no campo dos tributos, da isonomia material consagrada na Constituição, porém só se aplicando aos tributos não vinculados.

Entretanto, como bem nos lembra Spinelli,¹⁴⁷ embora a maioria da doutrina seja favorável à aplicação da progressividade como instrumento de realização da capacidade contributiva, o tema é controverso.

Os que são contrários à sua aplicação, argumentam que a progressividade apresenta os seguintes efeitos indesejáveis: a) ela penaliza os mais eficientes, pois quem trabalha mais e cria mais, recebendo maior renda, é tributado com uma alíquota maior do que aqueles que não são criativos ou não trabalham e b) a progressividade prejudica toda a sociedade, pois desestimula a criatividade e o esforço, pois a recompensa pelo esforço e a criatividade é tributada mais gravemente, o que desestimula o indivíduo.

Assim também é o que sinaliza Zilveti,¹⁴⁸ para quem a progressividade, quando aplicada indistintamente sobre o contribuinte, pode implicar um desestímulo ao

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 100.

¹⁴⁶ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 209.

¹⁴⁷ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdFAPES, 2001, p. 59.

¹⁴⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 176.

trabalho e ao investimento. O caráter regulatório da progressividade pode desestimular o exercício de atividades econômicas, dado à tributação excessiva. Assim, a progressividade sobre o Imposto de Renda, se exagerada, pode inibir o contribuinte a ter mais de uma fonte de renda, ou de investir em outra atividade econômica, mantendo sua renda dentro de uma faixa cuja tributação seja menor.

Há alguns juristas que são contrários à progressividade como técnica de tributação, pois, segundo eles, estaria sendo violado o princípio da igualdade no campo tributário. Afirmam que o aumento das alíquotas com base apenas na renda do contribuinte não é um critério adequado para verificar a real disponibilidade econômica para o pagamento de tributos. Ademais, a progressividade tem se revelado como instrumento pouco eficaz de política fiscal de distribuição da carga tributária, afastando o ideal de igualdade na tributação.

Nesse sentido é o pensamento de Roland,¹⁴⁹ que afirma que não foi possível comprovar o caráter redistributivo da progressividade, muito embora não negue que ela grave com mais intensidade os contribuintes economicamente mais favorecidos.

Além disso, a progressividade pode resultar em alíquotas muito elevadas, de forma a desestimular o exercício de atividades de pessoas que poderiam contribuir com seus talentos para o desenvolvimento da sociedade, os quais, diante da alta tributação, preferem produzir menos e, portanto, se sujeitar a alíquotas menores.

Adicionalmente, argumentam, o outro grande objetivo da progressividade que é a igualdade tem se mostrado ineficiente, como também irreal.

1.2.3.1. Origem histórica da progressividade

Segundo Débora da Silva Roland,¹⁵⁰ o surgimento da progressividade tributária está baseado em duas justificativas: a primeira, como uma exigência das classes mais pobres, uma vez que a tributação progressiva atenderia à repartição igual dos encargos públicos; e a segunda, no reconhecimento de que a progressividade seria um corolário dos princípios que se identificam com a origem da riqueza. Portanto, a progressividade surgiu como um instrumento para atender a maioria menos favorecida, proporcionando a tão desejada igualdade econômica e implementando a justiça social.

¹⁴⁹ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 41.

¹⁵⁰Ibidem, p. 35.

Segundo Zilveti,¹⁵¹ no Século XVII a progressividade foi utilizada no *faculty tax*, como um complemento dos impostos sobre o patrimônio nos Estados Unidos da América, primeiramente nas colônias, espalhando-se depois por todo o país após a guerra civil.

Na época iluminista, constatando-se que o imposto sobre o consumo não respeitava o mínimo existencial, concluiu-se que o mesmo deveria ser substituído pelo imposto de renda progressivo, como forma de se alcançar o princípio da capacidade contributiva.

Já no Século XIX, os financistas estabeleceram a progressividade como forma de graduar os tributos na tarefa de buscar recursos para o Estado. Entretanto, durante esse Século a progressividade enfrentou diversos opositores quanto à sua finalidade meramente arrecadatória, pois muitos estudiosos da época entendiam ser ela confiscatória, fruto da ideal comunista. Outros, em sentido contrário, manifestavam-se a favor da progressividade, baseados na teoria da utilidade marginal da renda, segundo a qual, quanto maior a renda do contribuinte, menor a sua utilidade na satisfação das necessidades essenciais, de modo que esse acréscimo devia sofrer maior tributação.

No final do Século XIX, a progressividade assumiu papel importante para os marxistas, uma verdadeira arma na luta de classes, como forma de distribuir riqueza entre a classe operária. Para os socialistas, a implementação de impostos progressivos e sobre as fortunas serviriam para atenuar as desigualdades sociais.

Em 1919, a Grécia instituiu um imposto complementar progressivo sobre a renda global, o mesmo ocorrendo na Bélgica que estabeleceu a progressividade nesse mesmo imposto, com alíquotas variáveis de 1% a 30%. Também nesse mesmo ano, a Alemanha instituiu um imposto progressivo sobre sucessões com alíquotas variáveis de 7% a 70%, sendo que no ano seguinte implementou o imposto de renda progressivo com alíquotas de 10% a 60%. Na Itália, durante a Primeira Guerra Mundial o imposto sobre sucessões alcançou o patamar de 102,75%.

Os Estados Unidos, no intuito de financiar a Segunda Grande Guerra, por sua vez, através do *Share the wealth program*, estabeleceu a progressividade do imposto de renda em até 75%, e do imposto sobre sucessões com alíquotas de até 70%.

¹⁵¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 169.

Vê-se, portanto, que a progressividade foi muito utilizada como política social arrecadatória. Porém, ficou comprovada sua inadequação para essa finalidade, de forma que passou a ter sua aplicação diminuída a partir de 1980, especialmente nos Estados Unidos.

Tendo em vista a ideia utilitarista ter vinculado a progressividade ao princípio *ability to pay*, a doutrina passou a relacionar a progressividade à capacidade contributiva. Não se pode negar que a progressividade teve como finalidade a distribuição de renda, objetivo que não se comprovou cientificamente, tendo sido utilizada ao longo do tempo apenas com função arrecadatória.¹⁵²

Ao tratar da progressividade, Baleeiro¹⁵³ conceitua tributos progressivos como aqueles nos quais a alíquota é aumentada em função do valor ou da quantidade do objeto tributado, em contraste com a alíquota uniforme que existe na proporcionalidade. E, ao tratar de progressividade no imposto de renda, pondera que o critério que mais justifica o seu uso é a teoria econômica da utilidade marginal da renda. Segundo essa teoria, a utilidade dos bens decresce com o aumento de sua quantidade. Desse modo, a capacidade contributiva aumenta mais do que proporcionalmente, uma vez que, com o aumento da quantidade do bem, sua utilidade decresce.

Salienta, também, que, atualmente, a progressividade dos impostos é uma técnica universal, praticamente não havendo nenhum país que não a utilize. E a sua aplicação tende a estender-se para um maior número de impostos, salientando que na década de 1950 a progressividade no Imposto de Renda chegou a 91 % nos Estados Unidos, e na França a 100 %.

Como exemplo da aplicação da progressividade nos impostos em vários países, Baleeiro nos apresenta os seguintes:

Alíquotas do Imposto de Renda em vigor nos EUA em 01.01.1993

ALÍQUOTAS (%)	RENDA TRIBUTÁVEL (R\$)			
	Solteiros	Casados declarando juntos	Casados declarando em separado	Arrimo de Família

¹⁵² ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 60.

¹⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 753.

15	22.100	36.900	18.450	29.600
28	22.100 - 53.500	36.900- 89.150	18.450 - 44.575	29.600 - 76.400
31	53.500 - 115.000	89.150 - 140.000	44.575 - 70.000	76.400 - 127.500
36	115.000 - 250.000	140.000 - 250.000	70.000 - 125.000	127.500 - 250.000
39,6	250.000 - ...	250.000 - ...	125.000 - ...	250.000

Refere Baleeiro¹⁵⁴ que esta tributação diferenciada conforme o estado civil das pessoas foi primeiramente introduzida pela jurisprudência norte-americana, por meio do caso *Poe x Seaborn*, o que conferiu um tratamento privilegiado às famílias constituídas pelo casamento. Referido tratamento favorecido é denominado de *Splitting*, que está ainda em vigor em vários países, por meio do qual a renda dos cônjuges é dividida ao meio, não importando se a fonte produtora provém de um só deles, o que implica em uma alíquota mais baixa num sistema de tributação progressiva.

Nesse sentido, a legislação americana atual do Imposto de Renda prevê diferentes cargas tributárias, de acordo com o estado civil do contribuinte, de modo que: a) pessoas casadas, declarando juntas, possuem a alíquota mais benéfica, b) arrimos de família, ou seja, pessoa solteira com dependentes, possuiu uma alíquota um pouco menos favorável do que a pessoa casada que declara conjuntamente, c) os solteiros têm um tratamento benéfico menor do que os arrimos de família e d) os indivíduos casados, que declaram separadamente, têm o menor benefício de todos.

De se salientar que também na Alemanha e Portugal também é adotado o *Splitting* para as pessoas casadas dentro de um matrimônio denominado “médio”, ou seja, no qual os cônjuges não vivam continuamente separados, que não tenham segredo tributário entre si e que aceitam uma responsabilidade tributária cooperativa. A ideia fundamental é de que as rendas dos cônjuges, independentemente de quem as receba e de sua natureza, se decorrente da remuneração do trabalho ou do capital, são somadas, e após a subtração das despesas necessárias com a sua aquisição, são divididas (na Alemanha, por 2 e em Portugal, por 1,8), de modo que, com isso, a alíquota incidente sobre cada parcela é menor. Ou seja, divide-se a renda do casal, de forma que com essa divisão (*splitting*) cada cônjuge tribute sua parcela como se

¹⁵⁴ BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 770.

fossem contribuintes distintos, e, em virtude de a alíquota ser menor, vão pagar menos imposto do que se fosse tributada toda a renda do casal, sem a divisão.

Com relação ao Imposto de Renda na Inglaterra entre os anos 1990 e 1991, as alíquotas eram assim distribuídas.

Imposto Sobre a Renda (1990 - 1991)	
Renda Tributável	Alíquotas (%)
até 20.700 libras	25
renda remanescente acima de 20.700 libras	40

Já com relação ao Imposto por Sucessões, para os eventos a partir de abril de 1990, as alíquotas são:

Imposto Sobre Sucessões (a.p. abril 1990)	
Valor do bem (em libras)	Alíquotas (%)
0 - 128.000	nil
128.001 em diante	40

Fonte: Kennet R. Tingley, *Income Tax (1990 – 1991)*, Londres, 1991.

Na Alemanha, por sua vez, a progressividade no Imposto de Renda, estava caracterizada com as seguintes alíquotas:

Imposto Sobre a Renda na Alemanha (1990 - 1991)	
Renda Tributável	Alíquotas (%)
montante isento até 5.116 DM	nil
zona de proporcionalidade inferior: 5.117 a 8.153 DM	19
zona de progressividade (com o aumento gradativo das alíquotas em função do aumento da renda: de 8.154 a 120.041 DM)	até 53 %
zona proporcional superior: a partir de 120.042 DM	53

Fonte: Piükebaum et alii, *Einkommensteuer*, Erich Fleischer Verlag, Achim. 1991

Já no que se refere à tributação sobre Heranças e Doações a progressividade é efetuada com uma gama enorme de alíquotas e segundo o grau de parentesco, de forma que é diferenciada, e para cada classe, como para cônjuge e filhos, para pais, irmãos e cônjuge divorciado, para netos e para outros sucessores, sendo de se destacar que alíquota mínima é de 3 % e a máxima atinge o percentual de 70 %. Portanto, a progressividade no imposto sobre Heranças e Doações na Alemanha se concretiza por utilizar uma gama enorme de alíquotas, que aumentam em função do

valor do bem transmitido e, em função do parentesco entre o transmitente e o receptor, podendo chegar a um gravame de 70 % do valor do bem.

Na Itália, lembra Sacchetto,¹⁵⁵ a progressividade tributária é um dos efeitos fundamentais da solidariedade social. Frisa que o art. 53, nº 2, da Constituição Italiana determina que o sistema tributário deve informar-se pelo princípio da progressividade. Assim, deve ela ser aplicada não apenas a cada tributo, mas em relação ao sistema tributário como um todo.

Enfatiza ainda Sacchetto que a progressividade surgiu muito antes da promulgação da Constituição da Itália, sendo que suas primeiras enunciações teóricas se reportam a escritos de Adam Smith, que já a propunha em tempos muito remotos.

Segundo o doutrinador italiano, a função da exigência de tributos não é apenas fiscal, ou seja, voltada a angariar recursos para o Estado, mas também extrafiscal, uma vez que também tem como objetivo o alcance de outros fins de ordem econômica e social previstos na Constituição. Enfatiza, ainda, que foi a mudança de concepção, ocorrida no fim do Século XIX, de que a função dos tributos não era mais apenas a de conseguir recursos para cobrir as despesas públicas, mas também a busca da solidariedade social, que justificou a passagem dos tributos proporcionais para os progressivos. A simples proporcionalidade tributária não era mais suficiente para manter a equidade fiscal, uma vez que não conseguia garantir a igualdade de sacrifícios entre os contribuintes. Assim, a progressividade tributária passou a ser um valioso instrumento para a realização da justiça por meio de uma redistribuição de riqueza.

Por conseguinte, contribuir de modo progressivo e não apenas proporcional, implica fazê-lo não apenas em função das necessidades próprias, mas também de terceiros, o que significa o rompimento da ligação entre o tributo e as vantagens recebidas. E é por isso que a Carta Constitucional Italiana exige que o sistema tributário seja progressivo.

Casalta Nabais¹⁵⁶ salienta que a solidariedade social no sistema tributário contemporâneo é obtida por meio de um sistema fiscal integrado por meio de alíquotas

¹⁵⁵ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 25.

¹⁵⁶ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 131.

progressivas. Quando isso ocorre, como é o caso do imposto geral sobre o rendimento pessoal, que tem significativo peso nas receitas do Estado, como ocorre em Portugal com o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), tem-se um relevante fator de redistribuição de rendimentos.

Dessa forma, independentemente da fundamentação dos tributos progressivos, seja ela em função da capacidade contributiva dos contribuintes, seja ela em função do princípio do Estado Social, não há dúvidas de que a instituição da progressividade fiscal é um valioso instrumento de realização da solidariedade social. E tendo em vista o peso dos impostos progressivos no conjunto da receita fiscal, isso pode contribuir para a diminuição da regressividade de outros impostos do sistema tributário, o que, de uma certa forma, pode conduzir a uma certa progressividade do sistema fiscal como um todo.

Uckmar¹⁵⁷ lembra que no passado vigorava o princípio de que os impostos deveriam ser proporcionais às capacidades econômicas das pessoas, de modo que cabia aos legisladores instituir impostos proporcionais, e jamais progressivos. Esta tese estava baseada nos ensinamentos de Adam Smith que preconizava que todos deveriam contribuir para as despesas públicas na proporção de suas riquezas. E esse é o fundamento da denominada “teoria do benefício”, que se baseia na presunção de que o consumo médio, no tempo, dos bens públicos é proporcional à renda de cada cidadão. Portanto, cada um deveria contribuir na proporção de suas riquezas.

O imposto proporcional à renda que vigorou no início do século passado, lembra Uckmar, era entendido como o imposto ideal, sendo utilizado como parâmetro para os ordenamentos fiscais da época. A partir da segunda metade do século XIX, começa a ganhar adeptos a tese segundo a qual a capacidade contributiva aumentava mais que proporcionalmente com o crescimento da renda.

Referida ideia conduziu à aplicação da alíquota progressiva, cuja legitimidade foi reconhecida, apesar das controvérsias, não apenas nos países que previam em sua Constituição a utilização da capacidade contributiva no dimensionamento dos tributos, mas também naqueles cuja Constituição previa a instituição de impostos proporcionais às riquezas dos indivíduos. E assim ocorreu com as Constituições de diversos países, podendo-se afirmar que, no final do século passado, não havia

¹⁵⁷ UCKMAR, Víctor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores, Ltda, 1999, p. 87.

nenhum Estado que não fizesse uso da progressividade das alíquotas no seu sistema tributário.

1.2.3.2. A progressividade no direito brasileiro

No Brasil, nos lembra Roland,¹⁵⁸ a progressividade tributária apareceu pela primeira vez na Constituição de 1934, em seu art. 128, cuja ênfase especial na época era a extrafiscalidade, nos seguintes termos: “*Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado*”.

O retorno da progressividade tributária nos textos constitucionais brasileiros só veio a ocorrer com a promulgação da Constituição de 1988. Naquela ocasião, foram previstas a progressividade para o Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I), para o ITR (art. 153, § 4º) e para o IPTU (art. 182, § 4º, II). A progressividade no primeiro tem caráter fiscal, sendo que nos demais ela tem caráter extrafiscal. No ITR, a progressividade está relacionada com o grau de utilização da propriedade, de modo que as alíquotas aumentam progressivamente quanto menor for o grau de utilização do imóvel rural. No IPTU, a progressividade do imposto se dá no tempo, e leva em conta a não utilização ou subutilização do imóvel urbano.

Prevista a progressividade do IPTU, muitos municípios brasileiros criaram leis instituindo o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, fato que levou os contribuintes a questionar a constitucionalidade de tais leis perante o STF. O Pretório Excelso julgou inconstitucional referidas leis, sob o argumento de que a progressividade do IPTU em função do valor do imóvel necessitava de previsão expressa no texto constitucional, e também por ser um imposto real, incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte.

No intuito de resolver a controvérsia, a Emenda Constitucional nº 29/2000 acrescentou o § 1º no art. 156 da CF/88, instituindo no seu inciso I a progressividade do IPTU em função do valor do imóvel.

Por sua vez, a EC 42/2003 acrescentou o § 6º ao art. 155 da CF/88, estabelecendo a progressividade do IPVA, mediante a graduação das alíquotas em função do tipo e da utilização do veículo. Essa mesma Emenda também previu a progressividade de alíquotas para o ITR.

¹⁵⁸ UCKMAR, Víctor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1999, p. 57.

Uma abordagem mais detalhada da progressividade no IPTU, ITR, ITBI e ITCD será feita adiante, na Seção que trata da aplicação da capacidade contributiva nos Impostos Diretos.

1.2.3.2.1. A progressividade nos impostos

Os impostos são os tributos que mais se adaptam à progressividade. De um lado, porque as hipóteses de incidência dos impostos estão ligadas à renda ou ao capital dos contribuintes. De outro lado, a justificativa da aplicação da progressividade nos impostos está calcada no fato de que os mesmos são espécie de tributo não vinculados, ou seja, independentes de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte.

Dessa forma, a progressividade se ajusta perfeitamente aos impostos, pois a obrigação tributária de pagar impostos deriva unicamente da sujeição dos contribuintes ao poder de tributar do Estado. Portanto, não havendo qualquer liame entre a hipótese de incidência tributária e uma contraprestação do Estado, a progressividade pode ser livremente estabelecida como medida de graduação do imposto.

Por conseguinte, pelo fato de os impostos terem como conteúdo material de sua hipótese de incidência apenas a riqueza do contribuinte e não estando vinculados a uma contraprestação do Estado, fica perfeitamente justificada a adequação entre os impostos e a progressividade.

Para Lacombe,¹⁵⁹ a progressividade dos impostos é decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva. Assim, para que tal princípio não seja violado, todos os impostos deverão ser progressivos.

No Imposto de Renda, a progressividade se manifesta no aumento da alíquota às faixas mais elevadas de renda; nos impostos que incidem sobre mercadorias ou produtos, a progressividade ocorre com a variação da alíquota em função da essencialidade dos mesmos. Já nos impostos sobre o patrimônio, a progressividade é efetivada com a fixação de alíquotas maiores aos bens de maior valor.

1.2.3.2.2. A progressividade nas taxas

¹⁵⁹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 32.

Para Débora da Silva Roland,¹⁶⁰ o princípio que caracteriza a taxa é o do custo/benefício, de modo que todo aquele que usufruir do serviço público deve contribuir para o Estado na medida do custo desse serviço. Dessa forma, as taxas estão sob um regime de estreita correspondência entre o serviço prestado ou o poder de polícia, com o custo dessa atividade para o Estado, sendo irrelevante para a sua cobrança a capacidade econômica do contribuinte.

Esse é também o posicionamento de Regina Helena Costa¹⁶¹ ao lembrar que a hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal referida diretamente ao contribuinte, de modo que a sua remuneração deve manter uma relação de equivalência com o custo do serviço prestado ou posto à disposição pelo Estado. Por isso, entende que a observância do princípio da capacidade contributiva nas taxas atenta contra a sua própria natureza da taxa, que é o seu caráter remuneratório da atuação estatal

Portanto, sendo a taxa uma contraprestação do serviço prestado pelo Estado e relacionado diretamente ao contribuinte, sua remuneração deve se reportar ao custo do serviço prestado e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, pois essa circunstância é totalmente alheia à atuação estatal.

Entretanto, assevera Roland,¹⁶² isso não significa que na instituição desse tributo não possa ser levada em consideração, em nenhuma hipótese, a situação econômica dos contribuintes. Em caso de serviço público necessário e diante da impossibilidade de o beneficiário arcar com o custo do serviço, deve o legislador estabelecer hipótese de isenção, a exemplo do que ocorreu com a gratuidade de justiça, prevista constitucionalmente, bem como a gratuidade das certidões de nascimento e óbito para aqueles que comprovarem não ter recursos suficientes.

Por outro lado, lembra Roland, o STF, no julgamento da ADI-MC 1530/BA,¹⁶³ tem admitido a possibilidade da progressividade da taxa judiciária instituída pela Lei 6.955/96 do Estado da Bahia, só suspendendo a eficácia de referida lei no que se referia à maior alíquota, admitindo as demais.

¹⁶⁰ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 70.

¹⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 55.

¹⁶² Ibidem, p. 71.

¹⁶³ Ação Direta de Inconstitucionalidade analisada na Parte II, Seção II – o controle da aplicação do princípio na jurisprudência brasileira.

De todo modo, posiciona-se Roland¹⁶⁴ pela impossibilidade de aplicação da progressividade às taxas, uma vez que esse tributo é cobrado em função de uma prestação estatal, cujo valor está relacionado com o princípio do custo/benefício, não tendo qualquer relação com a situação econômica do sujeito passivo.

1.2.3.2.3. A progressividade nas contribuições

Outro foco de grandes discussões doutrinárias é a possibilidade de aplicação da progressividade nas mais diversas modalidades de contribuições, haja vista tratarem-se de tributos vinculados, uma vez que exigem uma prestação do estado em contrapartida à exação fiscal.

A contribuição de melhoria, como se sabe, é cobrada em virtude de realização de obra pública da qual resulte valorização imobiliária ao imóvel do contribuinte. Desta forma, o tributo só poderá ser cobrado na hipótese da presença do binômio: obra pública/valorização do imóvel. Portanto, há uma vinculação indireta, uma vez que a contribuição só será devida se da obra pública resultar vantagem econômica para o sujeito passivo, numa relação de causa e efeito.

Assim sendo, afirma Buffon,¹⁶⁵ da mesma forma que nas taxas, a contribuição de melhoria se sujeita ao princípio do custo/benefício, sendo irrelevante a capacidade econômica do contribuinte na sua hipótese de incidência.

Com relação às contribuições especiais previstas no art. 149 da CF/88, deve-se salientar que elas têm propiciado grandes controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais no que concerne às suas finalidades, definição de suas bases de cálculo, não cumulatividade, contribuintes, etc. Entretanto, no que diz respeito à sua natureza jurídica, pacificou-se hoje o entendimento de que as mesmas têm natureza tributária.

Estas contribuições são também informadas pelo critério do custo/benefício, uma vez que remuneram serviço público, a exemplo das taxas, só que com a diferença de custear serviço público indivisível, ao passo que as taxas remuneram serviço público divisível. Sua característica principal é a destinação do produto de sua arrecadação para beneficiar determinado grupo ou categoria de pessoas.

¹⁶⁴ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 72.

¹⁶⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 206.

A primeira espécie de contribuição especial é a contribuição social, estabelecida no art. 194 da CF/88, cuja finalidade é o custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, a previdência e a assistência social. São exemplos: a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Sobre a Folha de Salários, a Contribuição sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), entre outras.

Como segunda espécie de contribuição prevista no art. 149 da CF/88, temos a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), cujo objetivo é o fomento de atividades econômicas.

A terceira espécie de contribuição é a de interesse de categorias profissionais ou econômicas, cuja finalidade é de fiscalizar e custear as atividades desenvolvidas no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Como exemplo de contribuição no interesse de categorias profissionais, temos a contribuição à OAB, ao CREA e aos Conselhos Regionais de Medicina. Já no interesse de categorias econômicas, temos as contribuições ao SENAI, ao SESI e ao SENAC.

Tendo em vista, como já mencionado, que as contribuições especiais estão subordinadas ao princípio do custo/benefício, marca principal dos tributos contraprestacionais, cada beneficiário deve sofrer a carga tributária segundo as despesas relativas ao seu fornecimento, de forma que, entende Buffon, descabe a aplicação da progressividade nessas espécies tributárias, visto ser irrelevante a situação econômica do sujeito passivo.

1.2.3.2.4. A progressividade nos empréstimos compulsórios

A Constituição Federal de 1988, através de seu art. 148, deu competência exclusiva à União para, mediante Lei Complementar, instituir os empréstimos compulsórios.

A progressividade no empréstimo compulsório foi instituída pela primeira vez através da Lei 2.973/56, cobrado sob a forma de adicional do Imposto de Renda, com alíquotas gradativamente maiores, conforme o aumento da renda das pessoas.

Assim dispunha o seu art. 1º:

Art. 1º A vigência do empréstimo compulsório do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico (B.N.D.E.), cobrado sob a forma de adicional do imposto de renda e demais medidas de ordem financeira, relacionadas com o Plano de Reparcelamento e Fomento da Economia Nacional,

estabelecidas nas Leis ns. 1.474, de 26 de novembro de 1951, e 1.628, de 20 de junho de 1952, fica prorrogada pelo prazo de 10 anos, contados do exercício de 1957, inclusive, com as alterações constantes desta lei.

§ 1º No caso das pessoas físicas, o adicional será cobrado sobre a totalidade do imposto de renda devido, quando superior a Cr\$ 20.000,00 (vinte mil cruzeiros), em cada exercício, na seguinte base:

- a) até Cr\$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil cruzeiros), 15% (quinze por cento) de adicional;
- b) acima de Cr\$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil cruzeiros) até Cr\$ 1.000.000,00 (um milhão de cruzeiros), 20% (vinte por cento) de adicional;
- c) acima de Cr\$1.000.000,00 (um milhão de cruzeiros), 25% (vinte e cinco por cento) de adicional.

§ 2º Sobre o imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas e o arrecadado na fonte, nos casos previstos (vetado) será cobrado o adicional de 15% (quinze por cento).

§ 3º Será cobrado o adicional de 4% (quatro por cento) sobre as reservas e lucros em suspenso ou não distribuídos, em poder das pessoas jurídicas, até o ano-base de 1965, inclusive, excetuado o fundo de reserva legal e as reservas técnicas das companhias de seguro e de capitalização, observado o disposto no art. 24 da Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952.

Do dispositivo transcrito acima, percebe-se claramente a aplicação da progressividade no caso do empréstimo compulsório quando cobrado como um adicional sobre o Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Para as Pessoas Jurídicas, entretanto, a progressividade não era aplicada, uma vez que o valor do empréstimo compulsório era calculado por meio de uma alíquota única de 15 % sobre o montante do lucro apurado.

O professor Buffon¹⁶⁶ posiciona-se favorável à aplicação do princípio da capacidade contributiva e, portanto, da progressividade nos empréstimos compulsórios, haja vista que a natureza desse tributo é muito similar à das contribuições especiais enquadráveis como impostos finalísticos, nas quais a progressividade é perfeitamente aplicável.

Portanto, seria possível, a princípio, aplicar a progressividade através do empréstimo compulsório quando cobrado sob a forma de adicional do Imposto de Renda.

1.2.3.2.5. A progressividade extrafiscal

A extrafiscalidade na tributação também pode exercer a tarefa de intervenção na política econômica, estimulando comportamentos, ações, operações ou setores produtivos, bem como inibindo aquelas que causem algum prejuízo ou que o Estado

¹⁶⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 212.

queira limitar. Assim, a progressividade tributária pode servir para incentivar o aumento das exportações, ou para desestimular as importações e o consumo de determinados produtos nocivos à saúde, como o tabaco e o álcool, assim também como penalizar a manutenção de propriedades que não atendem à sua função social.

Assim é o que ocorre com a progressividade no tempo do IPTU, que possui o papel de desestimular a manutenção de imóveis ociosos e inaproveitados, assim mantidos com única finalidade especulativa. Dessa forma, o IPTU progressivo no tempo, previsto no art. 182, § 4º, da CF/88, atua como política urbana, de forma a punir o proprietário de solo urbano não edificado, não utilizado ou subutilizado. Aqui, a progressividade do tributo atua como um instrumento útil ao Poder Público para conferir à propriedade urbana sua função social. Esta diretriz está traçada no art. 7º da Lei 10.257/2001, o Estatuto da Cidade.

O IPTU progressivo no tempo, sendo um imposto extrafiscal, cuja finalidade não é a arrecadação, mas a punição ao proprietário de imóvel que não atenda à sua função social, não guarda nenhuma relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Assim, a progressividade extrafiscal é um poderoso instrumento de graduação tributária de que se pode valer o Poder Público para a implementação de sua política urbana e agrária, no intuito de conferir à propriedade a sua função social, conforme determina a Constituição.

A progressividade extrafiscal poderia também, segundo Zilveti,¹⁶⁷ ser aplicada nos tributos seletivos, como é o caso do IPI. Por meio da progressividade do IPI, o Estado poderia estimular determinadas atividades econômicas, como, por exemplo, a indústria de bens de primeira necessidade, a tecnologia de ponta e a agricultura. Por outro lado, poderia desestimular as atividades nocivas que trazem risco à saúde, como é o caso da indústria do tabaco e do álcool.

A progressividade tributária extrafiscal não tem a obrigação de atender ao princípio da igualdade, nem tem como objetivo a distribuição de riqueza ou renda. Sua função é regular a atividade econômica no intuito de atender as políticas sociais por parte do Estado.

¹⁶⁷ ZILVETI, **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 178.

Por outro lado, deve-se atentar para que a progressividade extrafiscal não seja tão severa a ponto de ter efeito confiscatório, nem mesmo de impedir o exercício de atividades econômicas lícitas, o que é vedado pela própria Constituição.

1.3. Capítulo III – Da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias

Tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva, positivado no art. 145, §1º da CF/88, só se refere aos impostos, tem surgido o questionamento entre os juristas a respeito da aplicação do referido princípio às demais espécies tributárias. Sem dúvida, numa interpretação meramente literal do dispositivo, que menciona apenas os impostos, pode-se defender a posição de que o princípio não se aplica às demais espécies tributárias.

Fanucchi¹⁶⁸ sustenta que o texto constitucional deve ser interpretado em sua unidade, justeza e conformidade, de forma que a capacidade contributiva pode ser entendida de dois modos distintos: a) como princípio constitucional autônomo e b) como medida de comparação para a efetivação do princípio da igualdade tributária.

Na verdade, entende ele, o princípio da capacidade contributiva nem precisaria estar positivado no texto constitucional como dispositivo autônomo, assim como ocorre na Constituição Alemã, visto que a capacidade contributiva é um corolário do princípio da igualdade na tributação. Ademais, há que se referir que a imposição tributária não pode ferir o mínimo existencial, nem ter caráter confiscatório. Ou seja, só poderá haver tributação onde houver capacidade contributiva. De todo modo, o princípio encontra-se positivado em nosso texto constitucional.

Também é importante salientar que a igualdade na tributação também se encontra prevista no art. 150, II da CF/88 que preconiza tratamento igualitário entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes. E os contribuintes só se encontram em situações semelhantes, quando possuírem a mesma capacidade contributiva.

No que se refere à aplicação do princípio às demais espécies tributárias, há correntes doutrinárias que afirmam que o mesmo só pode ser aplicado aos impostos, tributos não vinculados, conforme a literal disposição do texto constitucional. Portanto,

¹⁶⁸ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 160.

as taxas e contribuições de melhoria não precisariam observar o princípio, visto que a imposição tributária aos tributos vinculados está vinculada ao benefício auferido pelo contribuinte.

Entretanto, a partir de uma interpretação uniforme e sistemática do texto constitucional, vamos perceber que o princípio deve ser aplicado a todas as espécies tributárias, sob pena de serem infringidos os mais básicos princípios constitucionais.

E essa interpretação sistemática da Constituição, segundo Juarez Freitas,¹⁶⁹ significa garantir, ao máximo, a coexistência dos princípios, das regras e dos valores em conflito, de modo a se conseguir a maior concordância entre eles, com vistas a melhor atender aos mais nobres princípios e objetivos fundamentais do ordenamento jurídico. Assim, deve o intérprete encontrar o melhor e o mais conciliatório tratamento das controvérsias, de modo a superá-las e conservar a sistematicidade do Direito.

Desse modo, levando-se em conta uma interpretação abrangente de nossa Constituição Federal, na qual estão previstos os princípios da igualdade, da isonomia, da proteção do mínimo existencial e do não confisco, é indubitável que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos e não apenas aos impostos.

Também José Marcos Domingos de Oliveira¹⁷⁰ entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos as espécies tributárias e não apenas aos impostos. Assim, quer se trate do princípio como pressuposto da tributação (aspecto objetivo), quer como critério de graduação do tributo (aspecto subjetivo), não se pode admitir um sistema tributário que apenas parcialmente se ajuste à capacidade contributiva, com alguns tributos observando as regras constitucionais e outros não. Se isto ocorrer, além da violação do princípio, estar-se-á desrespeitando o princípio da isonomia, uma vez que a riqueza é o único critério válido para igualar ou desigualar alguém no campo tributário, tendo em vista sua perfeita adequação ao substrato econômico da tributação.

Uma vez que os impostos oneram fatos que independem de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, o princípio da capacidade contributiva tem aplicação mais ampla nessa espécie tributária, mas isso não implica a falta de eficácia do princípio em relação aos demais tributos.

¹⁶⁹ FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010, p. 179.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 77.

1.3.1. Aplicação do princípio aos impostos

Conforme Ataliba,¹⁷¹ o imposto é uma espécie de tributo não vinculado, ou seja, um tributo cuja hipótese de incidência está relacionada a um fato qualquer que não se constitua numa ação estatal relativa ao contribuinte.

E esse fato qualquer é um indicador de capacidade contributiva de um indivíduo que será colocado na posição de sujeito passivo. E assim o é por força do dispositivo constitucional expresso (art. 145, § 1º), que presume ser o fato gerador do imposto uma situação que revele conteúdo econômico. Portanto, a materialidade da hipótese de incidência do imposto consiste em fato que não esteja relacionado a qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte.

Nesse sentido, é que está contido no conceito de imposto previsto no art. 16 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/1966), que se transcreve: “*Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”.

Portanto, cristalino é que o imposto é um tributo que não tem qualquer relação com alguma atividade estatal específica em relação ao contribuinte.

1.3.1.1. Aplicação do princípio aos impostos pessoais e reais

Para Ataliba,¹⁷² impostos reais são aqueles em que a hipótese de incidência, em seu aspecto material, limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, ou seja, que não está relacionado com as características pessoais do contribuinte ou de suas qualidades. Ou seja, na descrição do aspecto material da hipótese de incidência, não são levadas em conta as condições jurídicas do sujeito passivo.

Os impostos ditos pessoais, ao contrário, são aqueles em que o aspecto material da hipótese de incidência leva em conta determinadas qualidades do contribuinte. E essas qualidades pessoais servem para o estabelecimento de diferenciações de tratamento legislativo, especialmente no que tange ao aspecto material da hipótese de incidência. Ou seja, as descrever a hipótese de incidência, o

¹⁷¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, p. 137.

¹⁷² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1997, p. 141.

legislador, no trato do aspecto material da hipótese de incidência tributária, faz refletir certas condições pessoais do sujeito passivo.

Segundo Barreto,¹⁷³ levando-se em conta o critério objetivo, são chamados de impostos reais aqueles que levam em consideração as características concretas e objetivas do patrimônio, sem analisar a situação pessoal de seu titular.

Por outro lado, são pessoais aqueles impostos cuja imposição levam em conta as condições pessoais do contribuinte, levando em conta a sua capacidade contributiva.

No passado, salienta Barreto, vários autores incorreram em erro ao tentar afastar a classificação dos impostos em reais e pessoais, sob o argumento de que todas as relações tributárias ocorriam entre pessoas, e não entre estas e os bens. Isso equivaleria a desconsiderar, inclusive, a existência do direito real previsto no Código Civil.

Ademais, se a Constituição estabelece em seu art. 145, § 1º que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, é porque está, evidentemente, admitindo a sua classificação em impostos pessoais e reais.

O imposto real, como já conceituado, é aquele que não leva em conta os aspectos pessoais do contribuinte. Como exemplo de impostos reais podemos citar o ITBI, o ITR, o IPTU e o IPVA. O imposto pessoal, ao contrário, é aquele que leva em conta as características pessoais do contribuinte, como o estado civil, número de dependentes, suas condições econômicas, etc.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos como medida para a obtenção da igualdade na tributação pode ser facilmente verificável, uma vez que o art. 145, § 1º da CF/88 expressamente faz menção nesse sentido.

Os impostos são uma espécie de tributo não vinculados a uma atividade estatal específica, de modo que podem ser cobrados sem que o Estado tenha que praticar qualquer contraprestação ao contribuinte.

O dever de pagar os impostos não se justifica na ideia de retribuição ou uma contraprestação do Estado em favor do particular, mas apenas da existência de um fato econômico relevante e apto a sofrer a imposição fiscal.

¹⁷³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 280-281.

Fonte de receita do Estado, os impostos têm previsão constitucional para a sua instituição, seja nas normas que definem as competências tributárias, seja nas que limitam o poder de tributar, ou, ainda, com base no princípio da capacidade contributiva. Assim, podem ser instituídos e cobrados, não restando outra alternativa ao contribuinte que não seja a sujeição a eles.

1.3.1.1.1. Aplicação do princípio no imposto de renda (pessoal)

Referindo-se ao caráter pessoal dos impostos, Luciano Amaro¹⁷⁴ afirma que não se deseja definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim quais as características dos indivíduos que devem ser levadas em conta para a determinação do montante do imposto.

O imposto pessoal é o critério da justa tributação, pois leva em conta as condições pessoais do contribuinte e proporciona uma melhor análise de suas possibilidades econômicas para o custeio das despesas públicas, sem o sacrifício do mínimo indispensável à sua sobrevivência.

Nos impostos ditos pessoais não se tem dúvida quanto à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, uma vez que nesses tipos de impostos são levadas em conta as situações econômicas de cada contribuinte no momento do cálculo da exação tributária. É o caso do Imposto de Renda que, conforme art. 153, § 2º, I, da CF/88, deverá atender aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Entretanto, em que pese a previsão constitucional, a violação do princípio da capacidade contributiva no Imposto de Renda tem sido uma constante, visto que a legislação tributária estabelece limites para as deduções das despesas pessoais, como é o caso daquelas com medicamentos, de forma que a exação tributária acaba incidindo sobre despesas indispensáveis à manutenção da vida e da saúde. Além disso, tal medida acaba tributando igualmente pessoas com aptidões econômicas diversas, visto que quem gasta mais dinheiro com remédios não tem a mesma capacidade econômica daquelas que não possuem o mesmo dispêndio.

Ainda a respeito do Imposto de Renda, no mesmo sentido se posiciona Roque Antônio Carrazza,¹⁷⁵ para quem a lei deve garantir às pessoas que têm rendimentos

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 135.

¹⁷⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 140.

certas deduções que lhes garantam a subsistência e a de seus dependentes (deduções com estudo, vestuário, alimentação, etc.). O imposto de renda não pode ser transformado num mero imposto sobre receitas brutas, o que ocorre quando a lei não permite abatimentos das despesas necessárias do contribuinte. Ao contrário, para atender ao princípio da capacidade contributiva, deve a lei garantir que a renda a ser submetida à tributação seja obtida subtraindo-se da renda total, as despesas necessárias do contribuinte para a sua manutenção pessoal e de sua família.

Buffon¹⁷⁶ lembra que o Imposto de Renda, conforme mandamento constitucional deve atender aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Isso significa que ele deve incidir sobre todo e qualquer rendimento adquirido por qualquer pessoa, e de modo que quem receba mais sofra uma carga fiscal maior.

No que concerne à devida aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto de Renda, Buffon salienta que a base de cálculo desse tributo deve levar em conta, para efeitos de tributação, apenas o aspecto subjetivo da capacidade contributiva, ou seja, na fixação de referida base de cálculo deve ser excluída aquela renda indispensável à sobrevivência do contribuinte e de sua família.

Entretanto, salienta o professor Buffon, o que se verifica na prática é uma verdadeira inobservância dos princípios constitucionais que regem esse imposto. Desse modo, pessoas com reduzida capacidade contributiva estão pagando, proporcionalmente às suas rendas, muito mais imposto do que outras pessoas que possuem considerável capacidade para contribuir com a sociedade. E essa incoerência é mais notável ainda se considerarmos o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, onde, além de não haver a mínima progressividade, pois praticamente só existe uma única alíquota (atualmente de 15 %), existem várias isenções e mecanismos de redução de lucros que diminuem a tributação das empresas, privilegiando a renda do capital em detrimento da renda do trabalho.

No que concerne à progressividade constitucional do Imposto de Renda, convém referir que antes da CF/88, referido tributo possuía uma gama muito maior de alíquotas do que com o advento da nova Constituição, conforme se comprova na tabela a seguir:

¹⁷⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 218.

Alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Física no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas (%)
1979 a 1982	12	0 % a 55 %
1983 a 1985	13	0 % a 60 %
1986 a 1987	11	0 % a 50 %
1988	9	0 % a 45 %
1989 a 1991	2	10 % e 25 %
1992	2	15 % e 25 %
1993 e 1994	2	15 % e 25 %
1995 e 1996	3	15 % a 35 %
1997 e 1998	2	15 % e 25 %
1999 a 2008	2	15 % e 27,5 %
2009 a 2014	4	7,5 % a 27,5 %

Da tabela acima, concluiu-se facilmente que antes da CF/88, embora não existisse a obrigatoriedade constitucional da progressividade no IRPF, o mesmo possuía várias alíquotas, chegando a contar com 13 alíquotas entre os anos de 1983 a 1985. Por outro lado, em que pese o novo texto constitucional de 88 ter inserido a progressividade no imposto de renda, o mesmo foi graduado em apenas duas alíquotas, no caso das pessoas físicas, só aumentando para 4 alíquotas no ano de 2009.

E essas 4 alíquotas para o IRPF continuam a prevalecer, sendo que a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, a incidência do imposto passou a ser conforme a tabela a seguir

Exercício: 2015 – A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015

Conf. art. 1º, parágrafo único da Lei 11.482/2007; Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.558/2015.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58

De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,56
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: site: www.fiscosoft.com.br¹⁷⁷

Do gráfico acima, constata-se que a máxima alíquota atual do IRPF no Brasil é de 27,5 %, sendo que, segundo Buffon,¹⁷⁸ em inúmeros países de maior desenvolvimento econômico, essa alíquota gira em torno de 50 %, como se comprova na tabela que segue:

Taxação do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas

Pais	Alíquota máxima
Bélgica	65,0 %
França	54,0 %
Alemanha	53,0 %
Itália	51,0 %
Japão	50,0 %
Reino Unido	40,0 %
Estados Unidos	39,0 %
Brasil	27,5 %

Fonte: OCDE

Percebe-se, portanto, que ainda é tímida a tributação das maiores rendas no Brasil, quando comparada com os países mais desenvolvidos.

Constata-se, também, que o limite de isenção para o ano calendário de 2015 foi de R\$ 1.713,58 para a primeira faixa de renda tributada, o que implica que está ocorrendo a tributação sobre a parcela de rendimento das pessoas indispensáveis à sua sobrevivência. Ora, conforme o art. 7º, IV, da CF/88, o salário mínimo deve ser fixado para atender as necessidades mínimas das pessoas com moradia, alimentação, saúde, lazer, educação, higiene, transporte, vestuário e previdência

¹⁷⁷ <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em 03/02/2017.

¹⁷⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 221.

social. Portanto, o valor correspondente a esses gastos, necessários à sobrevivência das pessoas, não pode ser submetido à tributação, pois não refletem capacidade contributiva. Assim, tomando-se por base o salário mínimo nacional do ano de 2016, que era de R\$ 880,00, isso implica um valor anual de R\$ 10.560,00. Entretanto, a parcela a deduzir na primeira faixa do IRPF do ano calendário de 2017, ano base 2016, era de apenas R\$ 1.713,60, muito aquém do mínimo necessário a subsistência do contribuinte, o que significa que o mesmo está pagando imposto sobre a parcela de seus rendimentos que são indispensáveis ao seu sustento.

Portanto, o que se constata é que, apesar das grandes possibilidades de se graduar o IRPF segundo a capacidade econômica do contribuinte, isso não está ocorrendo na prática, visto que em referido tributo está se considerando apenas a disponibilidade econômica da renda, e não a renda líquida das pessoas. Além disso, em referido tributo também existe a limitação aos itens de despesas passíveis de dedução; e em alguns, inclusive, há limite no montante das despesas a deduzir, embora na prática elas possam (e é o que normalmente ocorre) ser muito maiores.

Nesse sentido, deve-se fazer referência à Apelação em Mandado de Segurança nº 516.686/92 – AL, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, na qual se analisou a aplicação do princípio da capacidade contributiva no Imposto de Renda. Decidiu-se que a tabela de recolhimento do imposto de renda na fonte deve ser corrigida monetariamente, sob pena de se ocasionar um aumento real da carga tributária e violar o princípio da capacidade contributiva.

Já com relação ao IRPJ a situação, conforme sinaliza Buffon,¹⁷⁹ é muito mais grave ainda, uma vez que, além de não haver progressividade, sua alíquota de 15 % é muito inferior à alíquota de 27,5 % do IRPF, o que evidencia uma grave discriminação não permitida na Constituição. Ou seja, enquanto um trabalhador tem sua renda tributada em 27,5 %, enormes empresas, com capacidade contributiva muito maior, pagam apenas 15 % de Imposto de Renda sobre o lucro que auferem, somado a 10 % sobre o lucro que ultrapassar a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anuais.

E mais, no IRPJ existem vários benefícios e isenções legais, o que implica em redução da já baixa tributação a que são submetidas as empresas no Brasil. Como

¹⁷⁹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 227.

exemplo, pode-se citar as grandes renúncias em benefício das empresas constituídas pela Lei 9.249/95, que exclui da tributação do Imposto de Renda das empresas os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas e aos sócios. Essa mesma lei também permitiu a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas em relação ao lucro tributável do Imposto de Renda e da Contribuição Sobre o Lucro Líquido. Ou seja, tais valores passaram a ser dedutíveis no cálculo do IRPJ e na CSLL.

Outro grande favorecimento às empresas ocorrido com a publicação da lei acima referida foi a isenção do Imposto de Renda sobre a remessa de lucros e dividendos para o exterior, o que favoreceu especialmente as multinacionais, os bancos estrangeiros e as montadoras estrangeiras, que remetem todos os seus lucros para as suas matrizes no exterior sem pagar qualquer valor a título de Imposto de Renda no Brasil. Com isso, essas empresas enviam para o exterior o dinheiro produzido aqui, de forma que tal numerário será utilizado para investimento nos seus países de origem, em detrimento do fomento do desenvolvimento nacional.

Deve-se ressaltar, ainda, que quando o Estado abre mão dessas receitas tributárias, deve buscar em outras fontes o valor correspondente, uma vez que deve ser mantido o nível da arrecadação para fazer face às despesas públicas. E o que tem ocorrido na prática é que o governo compensa essas renúncias fiscais em favor das empresas, tributando mais gravosamente o cidadão, com o direcionamento da carga fiscal aos impostos sobre o consumo.

1.3.1.1.2. Aplicação do princípio aos impostos reais

Ataliba,¹⁸⁰ conforme já visto, conceitua impostos reais como aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência se limita a descrever um fato, ou um estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; essas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência (o que não significa que a hipótese de incidência não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

¹⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1997, p. 141.

Questão que tem gerado controvérsias doutrinárias é a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais.

Assim, muitos têm se posicionado pela inviabilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, uma vez que nessa espécie de imposto só são levados em conta os aspectos objetivos da matéria tributária, sendo irrelevantes as características pessoais do sujeito passivo.

Entretanto, é muito difícil sustentar que um imposto seja puramente real, uma vez que não se encontra facilmente uma hipótese de incidência que não tenha alguma relação com as características pessoais do contribuinte, ou seja, é difícil encontrar-se um imposto que seja de natureza puramente real. Aliás, existe uma tendência, cada vez mais nítida, de os impostos reais levarem em conta as condições pessoais do sujeito passivo.

É indubitável, porém, que certos impostos são mais compatíveis com a capacidade contributiva do que outros, como é o caso do imposto de renda. No entanto, não se pode negar que o patrimônio também é uma manifestação de riqueza do contribuinte, de modo que a sua capacidade contributiva estará intimamente ligada ao valor desse mesmo patrimônio. Assim, quem tem maior patrimônio, ostenta melhor situação econômica, podendo contribuir com um montante maior na divisão dos encargos públicos. A existência de um patrimônio, denota, sem dúvida, uma manifestação de capacidade contributiva, uma vez que corresponde à uma renda acumulada do proprietário.

Assim sendo, pode-se afirmar que os impostos reais, relacionados com o direito de propriedade, podem ser graduados segundo as condições pessoais do contribuinte, de forma a atender ao princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva, alicerçado no princípio do Estado Social e na solidariedade entre os indivíduos que nele vivem, impõe que a carga tributária seja suportada de modo mais significativo por aqueles que possuem maior riqueza, devendo ser tributados menos gravosamente ou excluídos da tributação aqueles que tenham reduzida ou nula capacidade de contribuir.

Ademais, a aplicação da capacidade contributiva significa a observância do princípio da igualdade material e do princípio da dignidade humana, sendo a graduação dos tributos sobre o patrimônio uma forma legítima e eficaz na busca da eliminação das desigualdades sociais e econômicas.

Por conseguinte, só se pode concluir que a capacidade contributiva é compatível com os impostos de natureza real, devendo sempre ser respeitada quando da fixação desses impostos.

Regina Helena Costa¹⁸¹ também entende que o princípio, embora com maior dificuldade, também se aplica aos impostos reais. E assim ocorre porque, como sinal da renda acumulada, o patrimônio representa, indubitavelmente, uma manifestação de riqueza e, portanto, de capacidade contributiva.

Além disso, tendo e vista que o nosso ordenamento constitucional proíbe o confisco (art. 150, IV, da CF/88), o ônus tributário sobre o patrimônio não pode ter alíquotas excessivas. Do mesmo modo, não pode a tributação atingir o mínimo indispensável à sobrevivência das pessoas.

Assim, não é de todo impossível a graduação dos impostos reais, levando-se em conta a situação pessoal do contribuinte, sendo de se ponderar que já se observa uma tendência ao chamado fenômeno da personalização dos impostos reais, que ocorre tanto por parte de alterações constitucionais, como por interferência do legislador infraconstitucional,

Para Amilcar Falcão,¹⁸² os impostos não recaem sobre coisas, uma vez que, a seu ver, a relação tributária é sempre pessoal ou obrigacional. A referência à coisa serve apenas para a verificação da capacidade econômica objetiva medida no fato gerador do tributo.

Salienta, inclusive, que a classificação dos impostos em reais e pessoais já se encontra superada, tanto na doutrina estrangeira, como na brasileira. Dizer que a relação jurídica tributária nos impostos reais se forma estritamente entre o fisco e o fato econômico, implica a negação de toda a sistemática jurídica que veda o confisco e protege o mínimo existencial.

Entende Fanucchi¹⁸³ que a exação fiscal nos impostos reais não recai sobre o bem, como entendem alguns, mas sobre o direito de propriedade do indivíduo em face do bem. É por esse motivo que nos polos passivo e ativo da relação tributária sempre temos pessoas, jamais uma pessoa e um objeto ou coisa.

¹⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 70.

¹⁸² FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 03.

¹⁸³ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 164.

Assim também é o pensamento de Misabel Derzi,¹⁸⁴ para quem todos os impostos são pessoais, não havendo razão para a distinção entre reais e pessoais. Dessa forma, é totalmente equivocado afirmarmos que o imposto incide sobre uma mercadoria, um bem, um produto industrializado ou um imóvel.

Os tributos têm sempre como pressuposto fático um comportamento de pessoas, um estado ou uma situação jurídica, caracterizando sempre uma relação entre uma coisa e uma pessoa. Logo, não tem sentido se falar em impostos subjetivos e objetivos, nem em impostos reais e pessoais. Toda a obrigação tributária é pessoal, assim como todos os pressupostos tributários são subjetivos.

O princípio da capacidade contributiva foi escolhido como o indicativo da situação econômica do contribuinte. Portanto, carece de sentido a distinção entre impostos reais e pessoais para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva, como se o mesmo só se aplicasse aos impostos ditos pessoais.

Nunca é demais lembrar que a hermenêutica do princípio se assenta em dois pilares essenciais: a) pessoas que se encontram na mesma situação jurídica não podem ser tratadas distintamente e b) pessoas que se encontram em diferentes situações jurídicas devem ser tratadas diversamente. O patrimônio é apenas um dos indicadores da capacidade contributiva, além da renda e do consumo.

Assim sendo, não se pode esquecer que a capacidade contributiva é uma medida de comparação para a efetivação da igualdade tributária, tanto nos impostos ditos reais como pessoais, em respeito à solidariedade.

Conforme Spinelli,¹⁸⁵ embora muitos autores neguem a existência dos chamados impostos reais, uma vez que o tributo recai sempre sobre pessoas e não sobre bens ou coisas, não se pode negar que existem impostos que na fixação do seu montante levam em conta o valor do bem ou coisa sobre o qual se referem. Por este motivo, são classificados como reais o IPTU, o ITR, o ITBI e o IPVA e todos os demais que tenham como fato gerador a propriedade. Nesses casos, na quantificação do imposto, leva-se em conta o valor do bem e não as condições pessoais do contribuinte.

¹⁸⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Editora Saraiva, 1982, pp. 309-310.

¹⁸⁵ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001, p. 87.

Esse fato, entretanto, não retira a obrigação de, sempre que possível, os impostos serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme mandamento constitucional.

Nos lembra Buffon¹⁸⁶ a grande controvérsia acerca da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos reais, visto que o art. 145, § 1º, da CF/88, determina que, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Nesse contexto, revela, parte da doutrina e da jurisprudência entende inconstitucional a aplicação da progressividade nos impostos sobre o patrimônio.

Segundo Regina Helena Costa,¹⁸⁷ a capacidade contributiva, como princípio informador de todos os impostos, tem propiciado uma tendência à personalização dos mesmos. Por conseguinte, na criação dos impostos deverão ser consideradas, o máximo possível, as condições pessoais do contribuinte.

Assim, o princípio da capacidade contributiva tem influenciado significativamente o fenômeno da personalização do imposto, de forma que os modernos sistemas fiscais cada vez mais adotam o imposto pessoal e, mesmo na tributação real, são incluídas normas que considerem as condições pessoais do contribuinte.

Adicionalmente, é importante lembrar que a quase totalidade dos impostos ditos reais já aplicam o princípio da capacidade contributiva através da progressividade das alíquotas.

1.3.1.1.2.1. Aplicação do princípio no IPTU

No que tange à aplicação do princípio ao IPTU, Ávila¹⁸⁸ separa o entendimento doutrinário e jurisprudencial em dois períodos: antes e depois da EC 29/2000.

Antes dessa Emenda Constitucional, havia dois entendimentos a respeito da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU.

Uma corrente entendia que o IPTU só poderia ser progressivo no caso de ser utilizado como um tributo extrafiscal, para atender a função social da propriedade,

¹⁸⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 194.

¹⁸⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 52.

¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 376.

conforme estabeleciam o art. 156, § 1º e o art. 182, § 4º, II, ambos da CF/88, que assim estabeleciam:

Art. 156, § 1º: O imposto previsto no inciso I (**IPTU**) poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. (acrescentou-se).

Art. 182. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(.....)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Outros entendiam que poderia haver duas espécies de progressividade no IPTU, quais sejam, a extrafiscal, acima exposta, e a progressividade fiscal, prevista no art. 145, § 1º, da CF/88, como consequência da aplicação da capacidade contributiva, princípio a ser alcançado em toda a tributação, e em especial nos impostos.

Em controle difuso de constitucionalidade, através do RE 153.771-0-MG,¹⁸⁹ o STF foi instado a se manifestar a respeito da progressividade fiscal do IPTU, uma vez que a lei questionada estabelecia alíquotas progressivas de referido imposto em função do valor de venda do imóvel e de sua localização. Na decisão, o STF entendeu que o IPTU não poderia ser progressivo, por ser um imposto de natureza real, que diz respeito ao imóvel em si, independentemente das características pessoais do sujeito passivo.

Nesse Recurso, acrescenta Kiyoshi Harada,¹⁹⁰ o STF, por maioria, firmou o entendimento pela inconstitucionalidade de alíquotas progressivas no IPTU para fins fiscais, conforme se comprova no voto do relator, Min. Ilmar Galvão, que a seguir se transcreve:

No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se

¹⁸⁹ Brasil. Recurso Extraordinário nº 153.771-0-MG, STF, Tribunal Pleno, relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 05.09.97.

¹⁹⁰ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática** . São Paulo: Atlas, 2012. p. 103.

tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal.

Portanto, antes da EC 29/2000, a posição do STF restringia a aplicação do princípio da capacidade contributiva unicamente aos chamados impostos pessoais, uma vez que não havia na Constituição Federal permissivo para a aplicação do princípio aos impostos ditos reais.

Nesse sentido, e com base em vários antecedentes, o STF editou a Súmula 668, nos seguintes termos:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Com a Emenda Constitucional nº 29/2000, lembra Ávila,¹⁹¹ foram acrescentados dois incisos ao § 1º do art. 156 da Constituição, cuja redação passou a ser a seguinte:

§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I (**IPTU**), poderá:
I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (acrescentou-se)

Assim, após a EC 29/2000, passou a ser possível a progressividade do IPTU em relação ao valor e à localização do imóvel. Esses critérios, evidentemente, são presunções de índice de capacidade contributiva, visto que imóveis de maior valor ou localizados em zonas mais nobres, revelam maior capacidade econômica de seu titular. Referida Emenda Constitucional, portanto, acabou com a controvérsia a respeito da possibilidade de aplicação da progressividade das alíquotas no IPTU.

A partir de então, as legislações municipais têm cada vez mais inserido elementos pessoais na quantificação dos tributos de natureza real que são de sua competência, como é o caso do IPTU.

Harada¹⁹² traz o exemplo da Lei 13.250/2001, lei paulista que instituiu uma espécie particular de progressividade no IPTU naquele município. Em referida lei existe uma alíquota fixa do imposto que vai sofrendo diminuições ou aumentos percentuais em virtude da menor ou maior capacidade contributiva presumível dos

¹⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 380.

¹⁹² HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012. pp.103-104.

proprietários, através da vinculação de descontos ou acréscimos, conforme as faixas de valor venal desses imóveis.

Referida Lei, de nº 13.250/2001, em seu art. 1º, alterou a Lei 9689/1966, que estabelecia o então Imposto Municipal Predial. E, para os imóveis residenciais, a progressividade/regressividade das alíquotas assim foi determinada pela nova lei:

Art. 1º - A Lei 6.989, de 29 de dezembro de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 7º - O imposto calcula-se à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência."

"Art. 7º-A - Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 7º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo.

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 50.000	-0,2%
acima de R\$ 50.000 até R\$ 100.000	0,0%
acima de R\$ 100.000 até R\$ 200.000	+0,2%
acima de R\$ 200.000 até R\$ 400.000	+0,4%
acima de R\$ 400.000	+0,6%

"Art. 8º - O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com finalidade diversa da referida no art. 7º

Como outro exemplo, pode-se citar a LC 07/73 do município de Porto Alegre, que, com as alterações nela introduzidas até o ano de 2017, prevê a alíquota do IPTU de 0,85 % para os imóveis residenciais, e de 1,1 % para os demais. Já para os terrenos urbanos, referida lei prevê uma progressividade de alíquotas, conforme o seu valor e a sua localização (1ª, 2ª ou 3ª Região Fiscal), graduando-as de 0,95 % a 6 % do valor venal do terreno.

Destarte, vemos que no IPTU, imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana, de competência municipal, a controvérsia sobre a aplicação da progressividade de alíquotas também chegou ao STF.

Inicialmente, o Pretório Excelso fixou o entendimento de que não caberia a aplicação de alíquotas progressivas nesse imposto por vários motivos, dentre eles, ser o IPTU um imposto de natureza real e por não haver previsão constitucional para a progressividade fiscal para esse imposto, mas tão somente para finalidades extrafiscais, como o atendimento da função social da propriedade urbana.

Nesse sentido, podemos citar o RE 153.771/MG, julgado em 20/11/1996, sendo Relator o Ministro Moreira Alves, em cuja Ementa se afirma que, sendo o IPTU um imposto inequivocamente de natureza real, não é cabível a progressividade fiscal em função da capacidade econômica do contribuinte prevista no art. 145 § 1º da CF/88 e

nem se coaduna com a então vigente redação do art. 156, § 1º, também da Constituição.

Em referido Acórdão ficou assentado que a progressividade do IPTU, prevista no art. 182, §§ 2º e 4º da CF/88 tem finalidade exclusivamente extrafiscal, a fim de que a propriedade urbana atenda a sua função social, em nada se relacionando com a capacidade econômica do contribuinte, de modo que sua progressividade fiscal seria inconstitucional. Com isso, declarou-se inconstitucional a progressividade do ITCD prevista na Lei 5.641/1989 do município de Belo Horizonte.

O mesmo entendimento foi adotado por ocasião do julgamento do AI 394.010/RS, onde foi questionada a progressividade fiscal da do IPTU do município de Porto Alegre, previsto no art. 5º da Lei Complementar Municipal 7/73. Reconheceu-se também nesse Recurso que a progressividade do IPTU antes da EC 29/2000 somente poderia ser aplicada conforme a dicção do então vigente art. 156, § 1º da CF/88, em conjunto com o art. 182, §§ 2º e 4º da CF/88, que estabeleciam que a progressividade do referido imposto só poderia ser aplicada com o objetivo de assegurar a função social da propriedade, ou seja, com finalidade extrafiscal.

Idêntica solução foi adotada no julgamento, proferido em 14/06/2005, do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 440.881 do município do Rio de Janeiro. Neste Agravo, foi declarada a não recepção pela Constituição de 1988 do art. 67 da Lei nº 691/94, do município do Rio de Janeiro, uma vez que referido dispositivo legal estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e localização dos imóveis, circunstâncias intimamente correlacionadas com a capacidade contributiva, não prevista expressamente no texto constitucional para esse imposto.

Também decidiu assim a nossa Corte Suprema ao analisar o Agravo Regimental no RE 437.107 do Estado do Paraná, julgado em 06/04/2010, sendo Relator o Ministro Joaquim Barbosa. Nesse recurso, ficou determinado ser inconstitucional a tributação progressiva, com finalidade fiscal, do IPTU antes da EC 29/2000. Só era admitida a utilização de alíquotas progressivas nesse imposto, com base no art. 156, § 1º e 184, §§ 2º e 4º, da CF/88, para o atendimento da função social da propriedade, ou seja, com objetivos extrafiscais.

A fim de pacificar o entendimento sobre o assunto, o STF editou uma Súmula, de número 668, cujo teor a seguir se transcreve:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Com a publicação da Emenda Constitucional 29/2000, o art. 156, § 1º, da nossa Carta Magna passou a ter a seguinte redação:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I (**IPTU**) poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (acrescentou-se e negritou-se)

Assim, a partir desta Emenda, a progressividade fiscal do IPTU passou a ser admitida como forma de se graduar referido imposto segundo o valor do imóvel, conforme sua localização, e em função de seu uso. Portanto, esse imposto passou a atender ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que as alíquotas podem variar de acordo com o valor do imóvel.

Nesse sentido, admitindo a aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPTU, o STF se manifestou no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Com Agravo nº 639.632, de 22/10/2013, do Mato Grosso do Sul, da relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso. Em seu voto, o Relator salientou que a progressividade extrafiscal do IPTU foi prevista desde a promulgação da CF/88, como uma espécie de progressividade-sanção no intuito de forçar o proprietário a dar ao imóvel uma destinação condizente com sua função social. Assentou, ainda, o Relator, que a progressividade fiscal do IPTU, chamada arrecadatória, passou a ser admitida após a inclusão de sua viabilidade na Constituição pela Emenda Constitucional 29/2000, com o que a progressividade passou a ser um mecanismo de concreção do princípio da capacidade contributiva nesse tributo por meio da majoração da alíquota com o aumento do valor imóvel.

1.3.1.1.2.2. Aplicação do Princípio no ITR

No ITR, Imposto Territorial Rural, ocorreu situação análoga à do IPTU. Antes da EC 42/2003, não era permitida a progressividade fiscal do ITR, ou seja, o mesmo não poderia ser graduado conforme a capacidade contributiva do seu proprietário. A única progressividade prevista era por razões extrafiscais de desestímulo à manutenção de propriedades improdutiva, conforme dispunha o art. 153, § 4º, da CF/88, nos seguintes termos:

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI (**ITR**) terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. (acrescentou-se)

Após a EC 42/2003, referido dispositivo passou a ter a seguinte redação:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI (**ITR**) do caput:
I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (acrescentou-se)

Portanto, após a EC 42/2003, além da progressividade extrafiscal que objetivava estimular a produtividade da propriedade rural, passou a ser possível, também, a progressividade fiscal do ITR, conforme a primeira parte do inciso I do dispositivo acima transcrito, de forma que referido imposto pode ser graduado segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo. Também se pode sustentar a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ITR, tendo em vista a isenção do tributo para as pequenas glebas rurais, conforme inciso II, do mesmo dispositivo constitucional.

E nesse sentido tem sido a jurisprudência de nossos tribunais, conforme se comprova na decisão proferida no Agravo Regimental no RE 720.945/SP, que trata do ITR, onde se questionava a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas nesse tributo antes da Emenda Constitucional 42/2003, que deu nova redação ao art. 153, § 4º, da CF/88.

O Acórdão foi unânime em admitir a adoção de alíquotas progressivas em referido imposto, em cuja Ementa ficou assinalado:

I – Nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas.

II – Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003.

Vê-se, portanto, que o Poder Judiciário reconhece a aplicação do princípio no ITR, mesmo antes de sua positivação concreta através da alteração da nossa Carta Constitucional pela Emenda acima referida.

1.3.1.1.2.3. Aplicação do Princípio no IPVA

No caso do IPVA, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de competência dos Estados e do Distrito Federal, valem também as mesmas considerações feitas a respeito do IPTU e ITR.

Ocorre que antes da EC 42/2003, o STF mantinha o entendimento de que, por se tratar de imposto real, que não tem relação com as características pessoais do sujeito passivo, referido imposto não poderia ser progressivo. Desse modo, o Pretório Excelso julgou inconstitucional o aumento das alíquotas de referido imposto a veículo importado, por se tratar de imposto de natureza real, mesmo que a aquisição de referido veículo pudesse presumir maior capacidade contributiva do proprietário.¹⁹³

Porém, cada vez mais as considerações de natureza pessoal estão sendo levadas em conta na cobrança desse imposto, como é o caso de tratamento mais favorecido, pela legislação do RS, aos proprietários de veículos que sejam portadores de doença grave ou deficiência física, além de estabelecer a isenção do tributo quando o valor do mesmo for inferior a 4 UPF-RS (unidade padrão fiscal do RS).

Nesse sentido, percebe-se que também no caso desse imposto, que é de natureza real, a lei tributária do RS tem aplicado o princípio da capacidade contributiva. E assim o fez no art. 4º, da Lei 8115/85, que rege o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de competência estadual, conforme se transcreve:

Art. 4º. São isentos do imposto:

(.....)

IV – os proprietários de veículos automotores terrestres fabricados há mais de 20 (vinte) anos;

V – os proprietários de veículos cujo valor do imposto resulte em quantia inferior ao equivalente a 4 (quatro) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul (UPF-RS);

VI - os portadores de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, proprietários de veículo automotor de uso terrestre, obedecidas as condições previstas no Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e nas instruções baixadas pela Receita Estadual;

Adicionalmente, a EC 42/2003 acrescentou a possibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas no IPVA em função do tipo e da utilização do veículo, o que implica a possibilidade da aplicação mais efetiva do princípio da capacidade contributiva nesse imposto.

¹⁹³ Brasil. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 413,239, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Nelson Jobim, julgado em 20.04.04, DJ 21.05.04.

Nesse sentido, pode-se referir que o art. 9º da lei gaúcha do IPVA, acima referida, prevê a graduação das alíquotas desse imposto nos percentuais de 3%, 2% e 1%, em função do tipo do veículo e de sua utilização, o que confirma a aplicação do princípio da capacidade contributiva também nesse imposto.

E esse é o entendimento já pacífico em nossa jurisprudência, bastando lembrar que o Supremo Tribunal Federal também se posicionou pela viabilidade de sua progressividade no julgamento do RE 406.955/MG, que analisou a constitucionalidade do art. 10 da Lei 12.735/1997, do Estado de Minas Gerais.

No julgamento do referido Recurso, ocorrido em 04/10/2011, tendo como Relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim se posicionou o nosso STF:

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. Considerando este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica.

No caso em exame, o recorrente não demonstrou a quebra da isonomia, nem a inadequação dos critérios adotados na fixação da base de cálculo, de forma que o recurso foi improvido.

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 413.239 foi questionado o art. 7º da Lei 6.606/89 do Estado de São Paulo, que fixava alíquotas diversas para o IPVA, em função do tipo de veículo e do combustível utilizado, cujos percentuais em relação à base de cálculo eram de:

Artigo 7º - A alíquota do imposto, calculada sobre o valor venal, é de:
I - 3,5% (três e meio por cento) para quaisquer veículos importados, para embarcações e para aeronaves, bem como, em relação a veículos nacionais, para automóveis de passeio, de esporte e de corrida, camionetas de uso misto;

II - 2% (dois por cento) para qualquer outro veículo, inclusive motocicletas e ciclomotores;

III - 2,0% (dois por cento) para veículos de passeio, de esporte e de corridas, caminhonetes de uso misto, movidos exclusivamente a álcool, desde que fabricados até a data de 31 de dezembro de 1989.

O Extraordinário foi julgado em 20/04/2004, sendo o Relator o Ministro Nelson Jobim, o qual, em seu voto, julgou improcedente o Recurso, argumentando que a diversidade de alíquotas em função da natureza do combustível, álcool ou gasolina, por contemplar coisas distintas, não feria o princípio da isonomia, nem configurava progressividade tributária.

1.3.1.1.2.4. Aplicação do Princípio no ITCD

O ITCD, Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, cuja autorização de sua instituição foi estabelecida a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, inciso I. Por sua vez, o § 1º, inciso IV desse mesmo artigo dispõe que cabe ao Senado Federal o estabelecimento de suas alíquotas máximas.

Antes da Constituição de 1988, esclarece Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes,¹⁹⁴ não existia o ITCD. Vigorava o ITBI, Imposto de Transmissão, a qualquer título, de Bens Imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, de competência dos Estados e do Distrito Federal, com previsão no art. 23, I, da Constituição de 1967, com a atualização da EC de 1969, sendo que seu § 2º estabelecia a competência do Senado Federal para, por meio de Resolução, fixar sua alíquota máxima.

Pois bem, a Resolução Nº 99/81 do Senado Federal fixou a alíquota máxima do então ITBI em 4%.

Com a nova Carta Constitucional de 1988, foi dada a competência para os municípios instituírem o novo ITBI, relativo à transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos (art. 156, II), e para os Estados e o Distrito Federal instituírem um novo tributo, o ITCD, devendo as alíquotas máximas de esse novo tributo estadual ser fixado por Resolução do Senado, como já se salientou.

Ocorre que os Estados, como foi o caso do Rio Grande do Sul, a partir da promulgação da CF/88 passaram a instituir o ITCD, porém com alíquotas que julgaram conveniente, uma vez que não havia ainda nenhuma Resolução do Senado fixando os seus valores máximos. No caso da Lei gaúcha do ITCD, Lei 8821/89, seus arts. 18 e 19 fixaram, respectivamente para o caso de sucessão *mortis causa* e doação, as alíquotas máximas de 8 %, sendo que a única Resolução do Senado em vigor era a de Nº 99/81, que previa a alíquota máxima de 4 %, para o então ITBI, previsto na Constituição de 1967/69.

Surgiu, então, a controvérsia a respeito da alíquota máxima a ser aplicada ao novo imposto estadual, o ITCD, uma vez que ainda não havia uma Resolução do

¹⁹⁴ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 64.

Senado que fixasse os seus limites. Passou-se a discutir se era válida a nova alíquota máxima de 8 %, estabelecida pela lei gaúcha, ou se, na ausência de nova Resolução do Senado, estaria em vigor, pelo chamado princípio da recepção, a antiga Resolução 99/81, que fixava em 4 % a alíquota máxima do antigo ITBI.

Essa questão foi levada ao conhecimento do STF no RE 231,781-8-RS. Em referido Recurso, o Estado do Rio Grande do Sul, recorrente, alegava que, por força do art. 34, § 3º, do ADCT e do art. 24, § 3º, ambos da CF/88, poderia o Poder Legislativo estadual fixar a alíquota máxima para o ITCD que mais julgasse conveniente, ante à ausência de Resolução do Senado Federal que estabelecesse alíquotas máximas para o novo tributo de competência estadual.

O § 3º do art. 34 do ADCT, assim dispunha: “Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

Por sua vez, o § 3º, do art. 24, da CF/88, estabelece: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades.”

No julgamento do Recurso, publicado no DJ de 17.09.1999, o relator, Ministro Sepúlveda Pertence, assim se manifestou:

Não assiste, contudo, razão ao Estado, ao sustentar que, mesmo na parte que compreende as transmissões "causa mortis" e doações de imóveis, a Resolução 99/81 não foi recebida pela CF/88: se no regime atual as alíquotas do imposto incidente em tais hipóteses estão sujeitas a limite a ser fixado pelo Senado, a norma preexistente que estabeleça esse limite há de ser tida como compatível com a disciplina constitucional vigente. Não tem razão, ainda, o recorrente, ao pretender que, na falta do limite estabelecido pelo Senado, "podem os Estados fixar a alíquota que bem entenderem" e que "apenas a superveniência de nova Resolução suspenderá a eficácia da lei no que lhe for contrária" (f. 73). É que, como bem observa o precedente plenário do tribunal "a quo": "não é dado socorrer-se dos §§ 3º e 4º, da Constituição Federal, porquanto tais se referem às normas de competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal. No caso de que se cuida, porém, trata-se de imposto de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, sem concorrência legislativa da União, mas apenas limitada, quanto à alíquota, à fixação do Senado Federal". E essa competência do Senado para limitar as alíquotas do imposto em causa é exclusiva e, como tal, insuscetível de ser compartilhada nos termos do art. 24, §§ 3º e 4º, da Constituição. Desse modo, enquanto não fossem fixadas as alíquotas máximas, não poderiam os Estados cobrar o tributo.

Com a publicação da Resolução 09/1992 do Senado Federal, fixou-se a alíquota máxima e foi prevista a progressividade no ITCD, nos seguintes termos:

Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Portanto, ao possibilitar a graduação do imposto sobre sucessões e doações, a mencionada Resolução permitiu às unidades federadas graduar esse tributo de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Entretanto, por não haver previsão constitucional expressa para a progressividade das alíquotas do ITCD, o STF passou a declarar inconstitucionais todos os dispositivos legais estaduais que instituíram a progressividade desse imposto. E o argumento utilizado nas decisões do Pretório Excelso foi a de que a Constituição não permitia, salvo nos casos expressamente previstos, a progressividade dos impostos de caráter real. Assim ocorreu no julgamento do RE 234.105/SP, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, publicado no DJ de 31/03/2000, comentado ao final deste trabalho.

No que concerne ao ITCD, imposto de natureza real e de competência dos Estados, convém referir que no caso do Estado do Rio Grande do Sul, o mesmo foi instituído pela Lei Estadual 8.821/89, que previa em seu art. 18 as alíquotas progressivas de 1% a 8 %, no caso das sucessões, e no art. art. 19, as alíquotas progressivas de 2 % a 8 % no caso das doações. Referida progressividade foi questionada junto ao Tribunal de Justiça gaúcho, o qual, usando o argumento de autoridade do Supremo Tribunal Federal, que entendia não caber a progressividade no caso de impostos reais, acolheu a tese de inconstitucionalidade da Lei Gaúcha e passou a determinar em seus julgados a aplicação da alíquota mínima de 1 % para a sucessão *causa mortis*, conforme se constata no AI nº 70012405965 de relatoria do Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, de 14/12/2005.

Em seu voto, ao mencionar o art. 18 da Lei 8821/89 do RS, que estabelecia, para os casos de sucessão *causa mortis*, a graduação das alíquotas do ITCD, de 1 % a 8 % conforme o valor do bem transmitido, assim se manifestou do Desembargador Cassiano:

Como se percebe pelo dispositivo legal acima transcrito, é evidente a progressividade do ITCD instituído pelo Estado, progressividade que há muito não vem sendo admitida pelo Supremo Tribunal Federal em se tratando de imposto real, como o é o imposto de transmissão *causa mortis*.

E, em continuidade, afirmou:

“Pretendesse o legislador constituinte a aplicação da progressividade ao ITCD, o faria de modo expresso, como o fez no caso do IPTU quando, através da Emenda Constitucional nº 29/2000, alterou a redação do § 1º do art. 156 da Carta Magna, permitindo expressamente a progressividade de tal imposto em razão do valor do imóvel.”

Assim, a sucessão mortis causa passou a ser tributada no RS com a alíquota mínima de 1 %.

À vista das reiteradas decisões do Tribunal de Justiça do RS inadmitindo a progressividade no ITCD, o legislativo gaúcho aprovou a Lei de nº 13.337/2009, que entrou em vigor em 31 de dezembro de 2009, alterando os arts. 18 e 19 da Lei do ITCD do RS, estabelecendo uma alíquota fixa de 4 % para as sucessões causa mortis e de 3 % para as doações, acabando com a progressividade de referido imposto, mantendo, entretanto, as isenções anteriormente previstas.

Com o julgamento do RE 562.045/RS, interposto pelo governo do Estado do RS, o STF, por maioria, em decisão prolatada em 06/12/2013, mudando o entendimento até então adotado, posicionou-se favoravelmente à progressividade do ITCD.

Com esta decisão da Corte Suprema, o parlamento gaúcho, mais uma vez, através da Lei 14.741/2015, alterou a Lei do ITCD, reestabelecendo a progressividade das alíquotas, graduando-as de 0% a 6%, para o caso das sucessões, e de 3 % a 4 %, para o caso das doações.

1.3.1.1.2.5. Aplicação do princípio no ITBI

No ITBI, refere Barreto,¹⁹⁵ compete à lei municipal a fixação das alíquotas, uma vez que a Constituição Federal não a condicionou à Resolução do Senado Federal. Assim, cada município tem autonomia para, mediante lei específica, fixar as alíquotas aplicáveis ao ITBI referente aos imóveis nele localizados.

Entende Barreto incabível a progressividade das alíquotas do ITBI, uma vez não haver autorização constitucional para tanto. Lembra, ainda, que a não existência na Constituição de um limite máximo para a alíquota do ITBI, não implica que a mesma possa ser excessivamente alta, pois estaria em desacordo com a capacidade contributiva e com a proibição do confisco.

¹⁹⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318.

A progressividade do ITBI é, portanto, incompatível com a Constituição, uma vez que não há em seu texto qualquer dispositivo autorizando a sua utilização nesse imposto.

Como exemplo, Barreto cita a decisão proferida nos autos do RE nº 234.105/SP, onde foi declarada a inconstitucionalidade de lei paulista que previa a progressividade das alíquotas do ITBI, em cujo voto, o Relator, Ministro Carlos Velloso, assim se manifestou:

Na Constituição Federal inexistiu permissão para a adoção do sistema de alíquotas progressivas para a cobrança do ITBI. Vale dizer que, caso fosse a intenção do legislador autorizá-la, certamente teria consignado expressamente no texto previsão a respeito, como fez na hipótese do IPTU (art. 156, par. 1º, da Lei Maior). A norma geral estatuída no art. 145 da Carta Magna sofre a restrição do referido art. 156, a desautorizar a cobrança na forma como pretendida pelo Fisco.

No mesmo sentido é o que determina a Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe: “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.”

Assim, descabe a progressividade de alíquotas no ITBI, visto tratar-se de um imposto onde só interessam as características do bem tributado, sendo irrelevantes os aspectos pessoais do sujeito passivo. Trata-se, portanto, de um imposto real, e, por não ter autorização constitucional expressa, não pode ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Cabe ressaltar, nesse ponto, que o ITBI, imposto de transmissão onerosa de bens imóveis, de competência dos municípios, é o único imposto de natureza real em relação ao qual os tribunais ainda não admitem a aplicação do princípio da capacidade contributiva, com a singela argumentação de que não existe qualquer previsão constitucional nesse sentido.

Dessa forma, STF mantém posição firmada pela impossibilidade de aplicação da progressividade das alíquotas em função do valor do bem transmitido.

E assim tem decidido por diversas vezes, como ocorreu no RE 234.105/SP, julgado em 08/04/1999, tendo como Relator o Ministro Carlos Velloso. Neste Recurso decidiu-se pela inconstitucionalidade do artigo 10, II, da Lei 11.154/91 do município de São Paulo, que previa a graduação de alíquotas do ITBI em função do valor do imóvel transmitido. O argumento que fundamentou a decisão foi o de que em não

havendo permissão no art. 156, § 2º do texto constitucional para a progressividade das alíquotas do referido imposto, a mesma não poderia ser utilizada pela lei paulista.

No mesmo sentido, e com o mesmo fundamento, foi a decisão prolatada no RE 227.033/SP, julgado em 10/08/99, sendo Relator o Ministro Moreira Alves, onde o Pretório Excelso deu provimento ao recurso de um contribuinte que questionava a progressividade das alíquotas do ITBI prevista na Lei 11.154/91 do município de São Paulo. O plenário concluiu que não é possível a aplicação das alíquotas progressivas no ITBI, uma vez que tal permissivo não se encontra previsto na Constituição Federal, como ocorreu com o IPTU, antes da promulgação da EC 29/2000.

Em 15 de agosto de 2007, o Pretório Excelso, no intuito de pacificar o entendimento sobre a impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas no ITBI, editou a Súmula de número 656, com o seguinte teor: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão onerosa, *inter vivos*, de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.”

No Agravo Regimental em Agravo Instrumento nº 826.208 do RS, o STF foi novamente instado a se manifestar sobre a possibilidade de graduação de alíquotas no ITBI em função do valor do imóvel transmitido, prevista na Lei Complementar 197/89 do município de Porto Alegre. Na decisão prolatada em 15/03/2011, cujo Relator para o Acórdão foi o Ministro Joaquim Barbosa, o plenário decidiu que é incabível o estabelecimento de alíquotas progressivas no ITBI, face ao Enunciado da Súmula 656 daquela Corte.

Vê-se, portanto, que, com relação ao ITBI, em que pese ser um tributo de caráter real, a exemplo do IPTU e do IPVA, o STF tem mantido posição firme no sentido de negar a aplicação de alíquotas progressivas, com o que, até o momento, esse tributo não atende ao princípio da capacidade contributiva.

Em que pese essa posição do STF, referendada por doutrinadores de renome, é possível sustentar a possibilidade da observância da capacidade contributiva pela própria dicção do art. 145, § 1º da CF/88, já exhaustivamente analisado neste trabalho, uma vez que é possível graduá-lo segundo a situação econômica do contribuinte, uma vez que aquelas pessoas que adquirem imóvel de maior valor, assim o fazem porque, obviamente, detêm maior poder aquisitivo. Exemplificando: é inquestionável que uma pessoa que adquire um imóvel no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) possui maior capacidade contributiva do que uma pessoa que só tem disponibilidade

financeira para adquirir um imóvel de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais). Ou seja, a força econômica do primeiro e 10 (dez) vezes maior do que a do segundo. Portanto, se os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e levando-se em conta, ainda, os demais princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade, e da justiça da tributação, nada obsta (ao contrário, tudo indica), a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ITBI.

Como argumento em prol dessa possibilidade, pode-se citar, inclusive, a instituição da isenção do ITBI pelo município de Porto Alegre, na aquisição de casa para moradia própria cujo valor não ultrapassar a 18.000 UFMs, o que já é um sinal de aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a esse imposto.

1.3.1.1.3. Aplicação do princípio aos Impostos fixos

Os impostos fixos, por tributarem os contribuintes sem levar em conta a sua manifestação de riqueza, não atendem ao princípio da capacidade contributiva, sendo, por isso, inconstitucionais na visão de Spinelli.¹⁹⁶

Ademais disso, nesses impostos não é possível se saber qual a base de cálculo utilizada para a verificação do seu montante. E, como os impostos não podem ter a mesma base de cálculo das taxas, conforme previsão constitucional, há grande dificuldade em saber se a exação tributária é uma taxa ou um imposto fixo. Ocorre que a ausência de base de cálculo dificulta o reconhecimento do aspecto material da hipótese de incidência, não se sabendo de qual tributo se trata.

Adicionalmente, os impostos fixos atentam contra o princípio da igualdade, pois impõem cargas tributárias iguais para situações distintas. Dessa forma, o ISS fixo cobrado pelos municípios viola a Constituição, que, de forma expressa, determina que os impostos devem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Como exemplo de imposto fixo, podemos citar o Imposto Sobre Serviços fixo anual (ISS fixo) criado pelo município do Rio de Janeiro, através da Lei 1.165 de 13 de dezembro de 1966:¹⁹⁷

Art. 79. O imposto será calculado de acordo com a seguinte Tabela:
Corretores de imóveis, de seguros ou de mercadorias, leiloeiros, desde que exerçam atividades de caráter individual: Cr\$ 60.000;

¹⁹⁶ SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade Contributiva um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdIFAPES, 2001., p. 89.

¹⁹⁷ Exemplo obtido no artigo intitulado **A Inconstitucionalidade do ISS-fixo** na Revista Eletrônica Consultor Jurídico no site www.consultormunicipal.adv.br>consulta em 25/01/2017.

Profissionais manuais sem empregados, profissionais liberais, manicures, contadores e guarda-livros, despachantes e corretores nomeados pelo Poder Público: Cr\$ 24.000.

Da simples leitura do dispositivo acima, claro fica que na fixação do tributo não há uma base de cálculo a ser adotada, o que inviabiliza a regra matriz de incidência tributária. Além disso, a falta de base de cálculo não permite comprovar a natureza jurídica do tributo exigido, pois referida base de cálculo não pode ser desprovida de materialidade, ou ser subjetiva ou duvidosa.

Assim também ocorreu na instituição do ISS pelo município de São Gonçalo no Estado do Rio de Janeiro, que estabeleceu valores fixos do referido tributo para os profissionais autônomos, diferenciando o valor conforme o grau de instrução e o tempo de exercício na profissão, conforme segue:

- I – profissionais autônomos, titulados até o nível médio (segundo grau) e autônomos de nível elementar estabelecidos: 12 UFISG por ano;
 - II – profissionais autônomos, titulados em nível superior (terceiro grau), com até cinco anos diplomado: 18 UFISG por ano;
 - III – profissionais autônomos, titulados em nível superior (terceiro grau), com mais de cinco anos diplomado: 36 UFISG por ano.
- Obs.: UFISG é a unidade Fiscal do município de São Gonçalo.

Vê-se, portanto, que esse imposto só diferenciou os contribuintes segundo o nível de instrução e o tempo de exercício da profissão, sem levar em conta a capacidade econômica do contribuinte. Tal exação, também, por englobar vários contribuintes na mesma classe, independentemente de suas atividades, feriu o princípio da igualdade. Além disso, esse imposto fixo é o mesmo, quer tenha o contribuinte prestado ou não serviço, sendo devido pelo simples fato de estar enquadrado na categoria de contribuintes sujeitos ao tributo.

O mesmo ocorreu com a Lei 1513/89 do município do Rio de Janeiro que estabeleceu alíquota fixa do ISS para profissional autônomo, mas, por outro lado, instituiu a tributação sobre o faturamento de sociedade de profissionais, sobre o qual se aplicaria a alíquota de 5 %. Referida discriminação entre a tributação do profissional autônomo em relação à sociedade de profissionais da mesma categoria foi questionada através do RE 237.689-6/RJ, onde ficou assentado que a sociedade de profissionais também deveria ser tributada por alíquota fixa por cada profissional, e não com base no faturamento.

Alegou o recorrente que a Lei nº 1.513/89 do município do Rio de Janeiro era inconstitucional, por ferir o princípio da isonomia, pois aplicava alíquotas distintas para o mesmo serviço (no caso advocacia) por profissional autônomo e por sociedade de advogados. No primeiro caso a tributação, prevista na lei contestada, era fixa por profissional (imposto fixo) e no segundo, a alíquota incidia sobre o faturamento da empresa.

Em seu voto, o Relator, ministro Marco Aurélio enfatizou que, com base no art. 146, III, “a”, da CF/88, cabe à Lei complementar a fixação da base de cálculo dos impostos. E, como não havia, na vigência da CF/88, uma Lei complementar estabelecendo as bases de cálculo do ISS, estariam valendo aquelas disciplinadas nos parágrafos 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto 406/68, pois o mesmo foi recepcionado pela nova Constituição, nos termos do disposto no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O § 1º do art. 9º do Decreto 406/68 estabelece que “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes”. Por sua vez, o § 3º determina que, quando os serviços de advogados são prestados por meio de sociedade de profissionais, o tratamento é o mesmo que o previsto no § 1º.

Nesse Recurso, o Ministro Marco Aurélio entendeu que deveria ser utilizado o critério da igualdade tributária na fixação da tributação das sociedades de advogados, de forma que o imposto fosse cobrado com base em cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade

Em que pese a decisão acima, não parece ter sido ela fundamentada com base nos princípios tributários da Constituição Federal de 1988, uma vez que referida tributação privilegia determinadas classes de profissionais e viola a isonomia tributária prevista no art. 150, II, e o princípio da capacidade contributiva insculpido no § 1º, do art. 145, ambos da CF/88.

Nesse sentido é o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo,¹⁹⁸ para quem a base de cálculo do ISS deve manter íntima relação com o objeto tributário e

¹⁹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 146.

com a capacidade contributiva do contribuinte, que está ligada ao aspecto pessoal da tributação.

Ademais, continua o doutrinador, há uma verdadeira quebra da isonomia no art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto 406/68, uma vez que referido dispositivo legal privilegia certas classes profissionais, advogados, médicos, etc., não dando o mesmo tratamento favorecido a outras classes de profissionais, como é o caso dos tradutores e intérpretes, dos administradores de empresas, dos pedagogos, etc. Portanto, o legislador não pode ignorar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva na instituição dos tributos.

Dessa forma, cristalino resta que o imposto fixo, além de não possuir base de cálculo, o que não permite a caracterização de sua natureza jurídica tributária, não permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

1.3.1.1.4. Aplicação do Princípio aos Impostos diretos e indiretos

Os impostos ditos diretos são aqueles em que a carga tributária recai sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, que não poderá repassar esse ônus a terceiro. Neste tipo de impostos, confunde-se na mesma pessoa as figuras do “contribuinte de direito”, ou seja, aquele encarregado de pagar o tributo, com o “contribuinte de fato”, que é efetivamente quem vai arcar com o ônus tributário. É o caso, por exemplo, do IPVA, do IPTU, do ITCD, do ITR e do Imposto de Renda, cujo ônus não pode, juridicamente, ser repassado a terceiro.

Dos impostos acima referidos, somente o Imposto de Renda se constitui num imposto de natureza pessoal, que leva em conta as características particulares do sujeito passivo, sendo que os demais são de natureza real, uma vez que o tributo não leva em conta as peculiaridades do contribuinte, uma vez que estão intrinsecamente relacionados com o objeto da tributação.

A possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos reais e pessoais já foi anteriormente abordada, cabendo apenas repisar que, especialmente no caso do Imposto de Renda, a própria Constituição determina que o mesmo seja progressivo, conforme art. 145, § 1º, de modo que o ônus tributário seja tanto mais gravoso quanto melhor for a situação econômica do sujeito passivo.

Os impostos indiretos, por seu turno, incidem sobre o consumo, tendo como objetivo a neutralidade do sistema produtivo, ou seja, oneram o consumidor final dos

bens, e não a produção dos mesmos. Nesse tipo de imposto, o contribuinte de direito se distingue do contribuinte de fato, o consumidor final (pessoa física ou jurídica), sendo este último quem vai suportar a carga fiscal, muito embora seja o contribuinte de direito o obrigado a recolher o tributo. O ônus tributário é repassado pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato pelo fenômeno da repercussão. Ou seja, o tributo recolhido pelo contribuinte de direito é por este incluído no preço do bem, de forma que o ônus vai recair no contribuinte de fato, consumidor final, por ocasião da aquisição deste mesmo bem.

Assim, não há como o legislador visualizar as características pessoais do contribuinte de fato no momento da graduação dos tributos, o que dificulta a aplicação do princípio da capacidade contributiva a essas espécies tributárias.

A doutrina diverge quanto à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, havendo quem se posiciona pela aplicabilidade do princípio e quem entende ser o princípio a eles inaplicável. O estudo mais aprofundado das teses dessas duas correntes será deixado para capítulos específicos do presente trabalho.

1.3.2. Seção II - Aplicação do princípio aos tributos vinculados

Embora o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º da CF/88 se refira unicamente aos impostos, muitos são os juristas que defendem a aplicação do princípio às demais espécies tributárias, especialmente aos tributos vinculados.

Tributos vinculados, segundo Geraldo Ataliba,¹⁹⁹ são aqueles cuja hipótese de incidência pressupõe uma atuação estatal relativa ao contribuinte. Exemplos de tributos vinculados são as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais.

No caso das taxas, a hipótese de incidência é uma atuação estatal diretamente referida à pessoa que será considerada como sujeito passivo da obrigação tributária. Nas taxas, portanto, o Estado presta ou coloca à disposição do contribuinte um serviço, como uma licença, uma autorização, a expedição de um documento, etc. Assim, para que se configure uma taxa, é necessário apenas que a lei preveja uma atuação estatal que se refira a alguém.

¹⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 146.

Já para o caso das contribuições, a hipótese de incidência é também uma atividade estatal, porém indiretamente, ou seja, mediadamente ligada ao contribuinte. Adicionalmente, nas contribuições não basta a presença de uma atividade estatal referida ao contribuinte, é necessário um meio ou uma circunstância intermediária entre a atuação estatal e o obrigado. E esse fato intermediário é o que permite reconhecer que essa referibilidade é mediata, diferentemente do que ocorre com a taxa. E esse fato intermediário é o efeito da atuação estatal que se conecta com alguém.

Assim sendo, tanto as taxas quanto as contribuições pressupõem uma ação estatal, porém essa atuação tem referibilidade direta com o sujeito passivo nas taxas, e indireta nas contribuições.

Nas taxas, a base imponible está intimamente ligada ao custo, ao dispêndio, ao valor ou outra grandeza relacionada ao serviço prestado diretamente ao contribuinte ou posto à sua disposição. Nas contribuições, ao contrário, a sua base imponible está ligada à consequência da atuação estatal em relação ao sujeito passivo. Assim, por exemplo, se de uma obra pública não resultar qualquer valorização do imóvel particular (não gerou efeito), não há que se falar em cobrança de contribuição de melhoria.

Com relação às taxas, ainda, as mesmas só podem ser cobradas no caso de atuação estatal referente a serviços públicos específicos. Ou seja, não pode ser cobrada taxa de serviço público em geral, como segurança, iluminação pública, limpeza de praças e logradouros públicos, etc.). Adicionalmente, tais serviços devem ser divisíveis, isto é, possíveis de serem utilizados individualmente, a fim de que cada um pague o serviço na medida de sua utilização.

A Constituição Federal prevê, ainda diversas outras contribuições além das contribuições de melhoria, como é o caso das previstas nos arts. 149; 195, I a IV, § 8º; 212, § 5º, 239 e § 4º, 240, dentre outras. De ressaltar, que muitas delas são contribuições denominadas parafiscais, criados por certas pessoas diversas dos entes federados (autarquias públicas ou até pessoa privada, desde que com finalidade de utilidade pública), como é o caso das contribuições destinadas ao SESI, SESC, SENAI, SENAC, OAB, CREA, CAU, CRM, etc.

Como as contribuições se caracterizam por uma transferência compulsória de valores privados aos cofres públicos, elas têm a natureza jurídica de tributo, quer sejam parafiscais ou não.

Quanto à base imponible dessas contribuições, lembra Buffon, se elas se revestirem do caráter de imposto em sua hipótese de incidência, as mesmas serão mensuradas conforme a capacidade econômica do contribuinte. Se adotada hipótese de incidência diversa da típica de impostos, a base imponible terá relação direta ou indireta com o benefício referido ao sujeito passivo, não se relacionando com a capacidade econômica. No Brasil, revestem-se da natureza dos impostos as contribuições ao PIS, FUNRURAL, FGTS, FINSOCIAL, Contribuição previdenciária do empregador, etc.

A grande dificuldade encontrada na aplicação do princípio às taxas e contribuições reside no fato de que estes tributos são decorrentes de uma atividade estatal, sem se levar em conta a capacidade de contribuir da pessoa beneficiada.

Por este motivo, vários doutrinadores pátrios de renome entendem que o princípio não se aplica aos tributos vinculados.

Nesse sentido é o posicionamento de Elisabeth Nazar Carrazza²⁰⁰ para quem o princípio só se aplica aos impostos, uma vez que somente estes tributos incidem sobre fatos econômicos que não dependem de uma atividade do Estado.

Assim também é o pensamento de Kiyoshi Harada,²⁰¹ que entende que a graduação da exação tributária não se aplica aos tributos em geral, mas somente se aplica aos impostos, uma vez que estes independem de qualquer atividade estatal.

Por outro lado, juristas de renome se posicionam pela possibilidade de aplicação do princípio também aos tributos vinculados. É o caso de Hugo de Brito Machado²⁰² que se manifesta pela possibilidade da aplicação. Frisa que, especificamente com relação às taxas, a capacidade contributiva deve ter um tratamento diverso daquele que se refere aos impostos, sem que isso implique a impossibilidade de sua aplicação. Desse modo, o fato de a taxa estar intimamente ligada a uma prestação estatal em favor do contribuinte, isso não significa dizer que

²⁰⁰ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **Progressividade e IPTU: Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá, 1999, p. 54

²⁰¹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 168.

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1998**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70.

não se possa levar em conta a sua capacidade contributiva. É o que ocorre, por exemplo, com a isenção das custas judiciais para as pessoas pobres.

Já com relação à contribuição de melhoria, não vê maiores obstáculos, visto que a base imponible desta não está diretamente ligada a uma atividade estatal, mas sim na consequência dessa atuação, que é a valorização imobiliária.

Portanto, mesmo que o dispositivo constitucional que trata da capacidade contributiva se refira unicamente aos impostos, sempre é possível levar-se em conta as condições econômicas do sujeito passivo na imposição do gravame tributário, mesmo nas demais espécies tributárias.

Nesse sentido também se manifesta Sacha Calmon Navarro Coêlho,²⁰³ ao salientar que embora seja a taxa um tributo que tenha como fato gerador uma atividade estatal, isso, por si só, não significa que o princípio da capacidade contributiva não seja aplicado a ela. Reconhece que no dimensionamento da carga tributária é muito importante a atuação estatal, mas isso não pode excluir a capacidade de pagar do sujeito passivo, que é um atributo pessoal, independente do fato gerador.

E nas taxas e contribuições de melhoria a aplicação do princípio ocorre de uma forma negativa, quando houver ausência de capacidade contributiva. É o que ocorre com as isenções ou reduções do montante a pagar no caso das taxas e contribuições de melhoria ao sujeito passivo sem condições de arcar com o ônus tributário.

Cite-se como exemplo o caso de pessoas pobres ou até miseráveis que tiveram seu único e humilde imóvel residencial valorizado em função de uma obra pública. Os mesmos, evidentemente, não terão capacidade contributiva para arcar com a contribuição de melhoria que eventualmente viesse a ser cobrada. E nem se poderia, num Estado Social, exigir que eles viessem a vender seus imóveis para poder pagar a exação fiscal.

Assim sendo, o fato de a Constituição se referir à aplicação do princípio apenas aos impostos, isto não significa que a capacidade de contribuir não deve ser observada nas demais espécies tributárias.

Nesse mesmo sentido é o posicionamento de José Maurício Conti,²⁰⁴ embora admita que o princípio tem aplicação mais restrita aos tributos vinculados. Nestes,

²⁰³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 56.

²⁰⁴ CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998, p. 26.

salienta, deve a carga tributária apenas respeitar dois limites: não atingir o mínimo vital dos indivíduos não ter efeito confiscatório.

Para Alcides Jorge Costa,²⁰⁵ embora o texto constitucional mencionar a aplicação da capacidade contributiva aos impostos, isto não exclui a sua aplicação na cobrança das taxas. Se certos serviços públicos essenciais devem ser prestados a pessoas que não podem pagar, as respectivas taxas não devem ser cobradas.

Assim, embora se possa alegar que não é justo aumentar-se a carga tributária do usuário do serviço, uma vez que os tributos vinculados terem seu valor associado ao custo da atuação estatal, também não é justo que as camadas mais pobres da população, que não têm as mínimas condições de contribuir, sejam obrigadas a arcar com o custo do serviço. Embora nas taxas a exação esteja diretamente associada ao princípio do benefício, deve a imposição respeitar os limites impostos pela capacidade de contribuir, não atingindo o mínimo vital e a dignidade daqueles que não tem condições de pagar.

Por isso, deve o Estado conceder isenções tributárias para aquelas pessoas que necessitem dos serviços públicos essenciais, mas que não têm condições de arcar com o custo desses serviços sem se privarem do mínimo necessário à sobrevivência. Como exigir, por exemplo, que um assalariado de baixa renda, de família numerosa, morador de um bairro pobre, seja obrigado a pagar pela taxa de coleta de lixo, sendo esta atividade essencial? O mesmo questionamento pode ser dito em relação a um morador de favela, que sequer possui recursos para uma existência digna.

Logo, embora grande parte da doutrina entenda que o princípio da capacidade contributiva não se aplique aos tributos vinculados, tanto pelo fato de a Constituição mencionar literalmente que o princípio somente se aplica aos impostos, como pelo fato de que, nos tributos vinculados o preço do serviço estar calcado no princípio do benefício e da retribuição, não se pode negar que a capacidade contributiva também se aplica a estes, embora de uma maneira mais restrita.

Coaduna-se com esse entendimento José Marcos Domingues de Oliveira,²⁰⁶ para quem o princípio, como limite e critério de graduação do tributo, não se aplica

²⁰⁵ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**. Janeiro-março/91, nº 5, p. 302.

²⁰⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 91.

apenas aos impostos, mas a todas as espécies tributárias. Tratando-se de retirar recursos dos particulares para transferi-los ao setor público, é a capacidade econômica daqueles que vai medir quanto cada um pode contribuir para as despesas do Estado.

Além disso, sendo o princípio da capacidade contributiva um corolário do princípio da igualdade, a única forma de discriminação dos contribuintes só pode estar calcada nas suas diferentes riquezas relacionadas com a atividade estatal que deu origem ao tributo.

Também Marciano Buffon²⁰⁷ reconhece a grande celeuma quanto à possibilidade ou não da graduação segundo a capacidade contributiva dos tributos vinculados.

Lembra que nos tributos vinculados, como forma de se atingir a justiça fiscal, deve ser observado o princípio do benefício, de forma que os que recebem mais serviços do Estado devem contribuir com mais, com o que o princípio da capacidade contributiva deverá ser aplicado mais restritivamente em relação a esses tributos.

De todo modo, salienta, não se pode aceitar que a capacidade contributiva seja observada somente nos impostos pelo simples fato de que o texto constitucional faz apenas referência a eles, não sendo aplicável às demais espécies tributárias. No entendimento de Buffon,²⁰⁸ o princípio não se aplicaria às taxas e contribuições de melhoria, tendo em vista o exclusivo caráter retributivo das mesmas, mas teria incidência nos demais tributos vinculados, como as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Edilson Pereira Nobre Júnior,²⁰⁹ também reconhece a divergência doutrinária a respeito da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados. Analisando as duas correntes, posiciona-se favoravelmente à aplicação do princípio também a essa espécie de tributos, malgrado a dicção do art. 145, § 1º da CF/88 referir-se apenas aos impostos.

Admite que a capacidade contributiva tem uma maior adequação aos impostos, pois a estes não está vinculada nenhuma atuação estatal, mas, ao contrário, uma ação do contribuinte. Isso não implica, porém, que os demais tributos não possam ser

²⁰⁷ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 205.

²⁰⁸ Ibidem, p. 206.

²⁰⁹ JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 82.

graduados segundo as condições econômicas do sujeito passivo. Se o Estado busca obter recursos dos particulares, estes devem ter, indubitavelmente, condições de suportar o ônus tributário.

Salienta, contudo, que os critérios de mensuração da capacidade contributiva nos tributos vinculados não são os mesmos que os aplicados aos impostos, que são graduados de acordo com a situação pessoal do contribuinte.

Nos tributos vinculados, ganha importância o princípio do benefício, que, não implicando uma autonomia, consubstancia uma expressão natural da capacidade contributiva. Assim, como forma de justiça fiscal, o critério do benefício ganha relevo no campo dos tributos vinculados.

Adicionalmente, também aos tributos vinculados não podem ser deixados de lado a não tributação do mínimo existencial e da proibição do efeito confiscatório da exação.

Também Conti²¹⁰ entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos vinculados, embora nesses o valor do tributo deve limitar-se ao benefício auferido pelo contribuinte relativamente à atuação estatal.

Não obstante nos tributos vinculados vigore o princípio retributivo ou contraprestacional, a eles se aplica a capacidade contributiva, especialmente no que concerne aos seus contornos negativos de não tributação do mínimo existencial e proibição do confisco.

A seguir, passa-se a analisar mais detalhadamente a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às várias espécies de tributos vinculados.

1.3.2.1. Aplicação do princípio às taxas

As taxas, conforme art. 77 do CTN são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.²¹¹

As taxas são cobradas em função da execução pelo Estado de certos serviços públicos, diretamente referidos ao contribuinte, tendo caráter remuneratório ou

²¹⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 65.

²¹¹ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

retributivo, sendo que o seu pagamento constitui a recomposição dos serviços prestados.²¹² Mas se os contribuintes pagam pelo recebimento desses serviços ou pela sua disponibilidade, significa que os mesmos têm condições de suportá-la, portanto, são possuidores de capacidade contributiva. Como exemplo, podemos citar a taxa judiciária e a taxa de coleta de lixo.

Muito embora não se consiga calcular o custo exato do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, deve haver uma certa equivalência entre o valor da taxa e a despesa efetuada pelo Estado, sob pena de se descaracterizar a própria espécie tributária.

Refere, ainda, Nobre Júnior ²¹³ que quando o sujeito passivo não dispuser de meios econômicos suficientes para arcar com os custos das taxas, deve haver uma dispensa de pagamento ou redução do seu valor, a fim de permitir a fruição de um serviço essencial obrigatório. Tendo em vista este objetivo é que se justificam, em várias disposições legais, as isenções de caráter subjetivo.

Apesar de as taxas terem característica remuneratória, a elas se aplica o princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal princípio implica na intributabilidade do mínimo vital dos indivíduos.²¹⁴ Assim é o que ocorre com a prestação, pelo Estado, de assistência judicial gratuita a quem comprovar não ter recursos para suportá-la, conforme art. 5º, LXXIV, da CF/88.²¹⁵ Se isto não ocorresse, estaria violada a garantia constitucional do acesso ao judiciário. Assim também ocorre com a isenção de taxa para a emissão de certidão de nascimento e de óbito para os reconhecidamente pobres, conforme inciso LXXVI de nossa Lei Fundamental.²¹⁶

Portanto, as taxas, por força dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, admitem que pessoas em posições econômicas distintas paguem tributos diversos em função de suas manifestações de riqueza, o que pode implicar em diferentes unidades de serviço público e, assim, de valor.

²¹² JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 84.

²¹³ Ibidem. p. 85.

²¹⁴ OLIVEIRA, Joé Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 96.

²¹⁵ LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

²¹⁶ LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;

Ademais disso, o Estado não pode se negar a prestar serviço público a alguém, somente porque essa pessoa não disponha de recursos para pagar a respectiva taxa. Se o Estado tem a obrigação de prestar certos serviços essenciais ao cidadão, não poderá deixar de fazê-lo por não ter o indivíduo condições de arcar com o seu ônus, uma vez que isso o descaracterizara como pessoa política, maculando o princípio da capacidade contributiva, além de ferir outros princípios do direito constitucional.

Godoi²¹⁷ posiciona-se no sentido da não aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, uma vez que é vedado ao legislador exigir taxas que diferenciem os contribuintes em função da maior ou menor capacidade econômica de cada um, porque isso implicaria uma substituição, nos tributos prestacionais, do princípio da equivalência ou da retributividade pelo da capacidade contributiva, o que é vedado pelo art. 77, parágrafo único do CTN e também pelo art. 145, § 2º da CF/88.

Na mesma linha se posiciona Buffon,²¹⁸ ao afirmar que as taxas, assim como as contribuições de melhoria, são cobradas em relação a um agir estatal e seus valores se reportam ao custo dessa atuação. Dessa forma, não há sentido na aplicação da progressividade às taxas, visto que, na sua exigência, não é relevante a capacidade econômica do beneficiário, importando apenas o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte. A taxa é cobrada porque o Estado possibilita ou presta um serviço ao cidadão, tendo direito ao ressarcimento das despesas relativas à sua atuação.

Lembra, entretanto, que o STF já se posicionou pela aplicabilidade do princípio relativamente à taxa de polícia, especialmente porque essa espécie de taxa é mais facilmente adequada ao princípio. Todavia, também revela que o Pretório Excelso já tem se posicionado de forma diversa, no sentido de que as taxas não poderiam se submeter ao princípio, o que se pode comprovar no voto proferido pelo Ministro Carlos Veloso no julgamento do RE 234.105-3/SP, DJ 31.03.00, onde se discutia a constitucionalidade de alíquotas progressivas do ITBI, nestes termos:

Quanto às taxas, o princípio da igualdade realiza-se pelo específico princípio da retribuição ou remuneração. Cada um consome uma certa quantidade de serviço e remunera o custo daquela quantidade que consumiu, certo que nas taxas não há cogitar do princípio da capacidade contributiva.

²¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 204.

²¹⁸ BUFFON. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 207.

Salienta Buffon, que as taxas estão vinculadas a uma contraprestação do Estado, tanto é que o fato gerador das mesmas se caracteriza por uma ação estatal específica. Assim sendo, como a taxa é exigida como remuneração de um benefício específico prestado a um determinado contribuinte, a capacidade contributiva deste não é relevante no momento da exigência da mesma, não sendo cabível a aplicação da progressividade às taxas.

Portanto, a aplicação da capacidade contributiva às taxas contraria a própria razão pela qual elas são cobradas, qual seja, a retribuição por um serviço prestado pelo Estado. E a capacidade econômica do contribuinte não tem relevância com o fato gerador da obrigação tributária.

Nesse mesmo sentido é a posição de Casalta Nabais²¹⁹ que entende não ser aplicável às taxas o princípio da capacidade contributiva, visto que a estrutura do fato tributário é totalmente diversa nos impostos e nas taxas. Nos primeiros, o fato é moldado pela atividade do contribuinte; e nas segundas, pela atividade estatal.

Ávila²²⁰ também salienta que existem duas correntes doutrinárias a respeito da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. A primeira entende que o princípio não se aplica às taxas, porque essas têm como fato gerador uma prestação estatal que não tem qualquer vinculação com a força econômica do contribuinte. Ou seja, o aspecto material da hipótese de incidência pressupõe uma relação entre o serviço prestado pelo Estado e o sujeito passivo. Por isso, as taxas implicam uma contraprestação pela vantagem que o contribuinte recebeu do Estado, tendo, portanto, relação com a atuação estatal e não com a capacidade econômica do contribuinte.

Pondera, entretanto, que o STF tem feito referências a possibilidade de aplicação do princípio às taxas, como ocorreu na seguinte decisão:

A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no Poder de Polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicado a essa

²¹⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 474.

²²⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 389.

modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia.

A outra corrente doutrinária entende que o princípio pode ser aplicado às taxas, embora isto não esteja expressamente previsto na Constituição. É o que ocorre com a assistência judiciária gratuita aos que provarem insuficiência de recursos e ao fornecimento, sem ônus, do registro civil de nascimento e óbito aos reconhecidamente pobres.

E o STF tem referendado a possibilidade de aplicação às taxas do princípio da capacidade contributiva, conforme ocorreu no julgamento do RE 177.835, comentado na parte final desse trabalho.

Também nesse sentido, lembra Roland,²²¹ o STF, no julgamento da ADI-MC 1530/BA, tem admitido a possibilidade da progressividade da taxa judiciária instituída pela Lei 6.955/96 do Estado da Bahia, só suspendendo a eficácia de referida lei no que se referia à maior alíquota, admitindo as demais. Referida lei previa o aumento gradativo do valor das custas com o incremento da faixa do valor da causa, conforme tabela abaixo:

TABELA I - DOS PROCESSOS EM GERAL	
Valor da Causa (R\$)	Custas a pagar (R\$)
Até 46,99	6,58
De 47 a 70,59	9,87
De 70,60 a 156,63	13,16
De 156,64 a 313,25	16,45
De 313,26 a 626,50	26,32
De 626,51 a 939,76	65,79
De 939,77 a 1.526,66	131,58
De 1.526,67 a 3.916,09	197,37
De 3.916,10 a 7.832,18	328,85
De 7.832,19 a 15.664,59	493,43
De 15.664,60 a 23.496,77	657,91
De 23.496,78 a 39.161,13	783,22
Acima de 39.161,13	Cobrar 2 % do valor da causa

²²¹ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 72.

Em que pese esse entendimento já esposado pelo nosso Pretório Excelso, Ávila²²² posiciona-se contrariamente à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. Para ele, as taxas são instituídas em função de uma atividade estatal, não tendo ligação com algo relacionado ao contribuinte. Sustenta que a Constituição atribuiu às taxas um caráter de retribuição, não permitindo qualquer aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Afirma, por outro lado, que a capacidade contributiva pode ser relevante nas taxas quando esta capacidade não existir, hipótese onde não é legítima a cobrança das mesmas, por não ter o contribuinte condições de suportar o tributo, sem que isso comprometa a sua subsistência.

Assim é o posicionamento de Rohenkhol²²³ para quem só se estaria respeitando a capacidade econômica do contribuinte quando a taxa a ser cobrada não coloque em risco o mínimo vital do contribuinte, de modo que para esses cidadãos que não possuem condições de contribuir sejam estabelecidas isenções do tributo, sem o que sua existência digna estaria comprometida.

A cobrança da taxa aos hipossuficientes pode implicar no impedimento da fruição de um serviço público essencial que não pode deixar de ser prestado ao contribuinte, apenas porque ele não tem condições de suportar o encargo do tributo. Inclusive as pessoas jurídicas em algumas situações devem ser isentadas das taxas. É o caso, por exemplo, de uma empresa que esteja em processo de falência ou recuperação judicial e que não tenha condições de suportar o encargo da taxa judiciária, sob pena de se comprometer a sua atividade e o seu acesso ao Judiciário, direitos fundamentais assegurados pela Constituição. Ou seja, dependendo da situação fática, a isenção da taxa judiciária deve ser estendida às pessoas jurídicas, uma vez comprovado que não possuem condições econômicas de suportar o tributo.

Entende Regina Helena Costa²²⁴ que a cobrança da taxa tem como fundamento a prestação de um serviço público específico e divisível, ou do exercício do poder de polícia por parte do Estado e dirigido ao contribuinte, o que constitui mera retribuição do custo desses serviços. Isso significa dizer que os seus destinatários têm condições

²²² ROLAND, Débora da Silva, **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 392.

²²³ ROHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 205.

²²⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 84.

de pagá-la, e se assim ocorre é porque demonstram possuir sinais de riqueza para sustentar o encargo. Outro argumento, já salientado, da possibilidade da aplicação da capacidade contributiva às taxas recai no pressuposto de que o critério da retributividade ou do benefício constitui uma maneira de verificação daquela capacidade. Assim, o critério do benefício pode servir como parâmetro para verificar o montante máximo da taxa a ser cobrada, acima do qual ela passa a ser confiscatória.

Desse modo, a fim de se respeitar preservação do mínimo existencial, deve-se reduzir ou eliminar a exigência do pagamento da taxa relativa a prestação de serviço público essencial aos contribuintes que não demonstrarem ter condições de suportar o seu encargo. Por esse motivo, foi instituída a isenção da taxa judiciária (art. 2º, 3º e 4º da Lei 1050/60), bem como à emissão de certidões de nascimento e óbito das pessoas reconhecidamente pobres (art. 30, § 1º da Lei 6015/73).

Entende Alexsander Alves Valadão²²⁵ que o princípio da capacidade contributiva não tem nas taxas a mesma aplicação como nos impostos, porque opera apenas quanto ao seu aspecto negativo, ou seja, impondo um limite máximo a ser cobrado pelo sujeito ativo. Assim, estabelecido o valor máximo da taxa, deve-se proceder à identificação dos contribuintes que, pela ausência de sinais de riqueza, não possuem capacidade econômica de suportar o tributo sem prejuízo de suas necessidades vitais, a fim de reduzir ou eliminar a carga tributária.

Micaela Dominguez Dutra,²²⁶ entende que as isenções de taxas concedidas às pessoas carentes, conforme art. 5º, incisos LXXIV e LXXVI, revelam evidente aplicação do princípio da isonomia, que impõe tratamento igual aos iguais e desigual tratamento entre os desiguais. E, sendo a capacidade contributiva o aspecto tributário do princípio da isonomia, resta claro que essas isenções concedidas pelo texto constitucional significam a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas.

Para Zilveti,²²⁷ nas taxas, que se fundamentam na prestação de serviço público pelo Estado ou pelo exercício do poder de polícia, a aplicação do princípio da capacidade contributiva ocorre com a proibição do arbítrio. Assim, na fixação do valor da taxa, deve ser respeitada a capacidade de contribuir do sujeito passivo, de modo

²²⁵ VALADÃO, Alexsander Alves. **Capacidade Contributiva e Taxa**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, Curitiba, a. 30, n. 30, 1998, p. 312.

²²⁶ DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 131.

²²⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 284.

que não onere excessivamente aqueles que não têm condições de pagar, mas que precisam fazer uso do serviço público.

Entretanto, revela o doutrinador, há determinados autores que entendem que as taxas têm como fundamento uma vantagem auferida pelo contribuinte, de modo que não é possível a elas ser referida a capacidade contributiva do beneficiário. Ou seja, se o fato gerador da taxa é a utilização de um serviço público ou o exercício do poder de polícia propiciados pelo Estado, não se pode aplicar a esse tributo o princípio da capacidade contributiva.

Fanucchi²²⁸ nos lembra que as taxas são cobradas de acordo com o princípio do custo/benefício, ou seja, deve haver uma correspondência entre o serviço prestado e o custo da atividade estatal em fornecê-lo. Assim, a título de pagamento do serviço recebido, o contribuinte deverá desembolsar uma quantia de dinheiro equivalente ao custo do serviço para a Administração e ao benefício que receber, porém sem que haja uma correspondência extremamente rigorosa entre o custo do serviço e o benefício.

Lembra que o critério ideal para se alcançar a igualdade quando a tributação for exercida por meio das taxas é o princípio do custo/benefício ou da equivalência. Porém, reconhece que a capacidade contributiva pode ser aplicada de forma marginal, como é o caso de concessão de exonerações ou de isenções.

Portanto, embora nas taxas a tributação deva ser pautada com base no princípio da retribuição/equivalência, a capacidade contributiva deverá ser observada, uma vez que esse será o critério para se diagnosticar se o contribuinte possui ou não condições de arcar com a carga tributária. Além disso, como já se frisou, deve-se considerar também como limitador máximo o custo do serviço para a Administração.

Em que pese o seu nítido caráter retributivo, remansosa é a jurisprudência no sentido da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas também é pacífica na jurisprudência. Como exemplo, pode-se citar o RE 232.393 / SP, em cujo julgamento o STF reconheceu a constitucionalidade da taxa de coleta de lixo instituída pelo município de São Carlos/SP, que utilizava como critério de tributação a área do imóvel. A recorrente alegava a ilegalidade da cobrança da taxa de coleta de lixo, pois a mesma estaria utilizando a mesma base de cálculo do IPTU,

²²⁸ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 168.

qual seja, a metragem do imóvel do contribuinte. No julgamento, em 12/08/1999, o Relator, Ministro Carlos Velloso, frisou que a cobrança de referida taxa com base na área do imóvel propicia a realização do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, pois o imóvel maior produz mais lixo e, dessa forma, seu proprietário deve pagar mais. Ademais, afirmou que a base de cálculo da taxa de coleta de lixo é o custo do serviço e não o valor do imóvel, de modo que não se confunde com a base de cálculo do IPTU. A metragem do imóvel foi considerada apenas na fixação da alíquota da taxa.

Nesse julgado, portanto, o STF entendeu que as taxas, tributo vinculado a uma prestação do Estado, pode variar de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte beneficiado pelo serviço ou poder de polícia. Ou seja, podem as taxas ser cobradas de formas diversas, conforme a exteriorização de riqueza dos usuários dos serviços públicos ou deles beneficiários, não podendo elas, entretanto, superarem os custos desses serviços.

Com relação à taxa de coleta de lixo e de resíduos, convém mencionar a Repercussão Geral por Questão de Ordem no RE 576.321/SP, tendo como relator o Ministro Ricardo Lewandowski, datada de 04/12/2008, onde ficou mais uma vez reconhecida a constitucionalidade das taxas que, na apuração do seu montante, adotem um ou mais elementos que compõe a base de cálculo de determinado imposto, desde que não haja uma identidade total entre essas bases. Mais ainda, que tais taxas devem observar uma equivalência entre o custo individual do serviço prestado e o valor pago pelo contribuinte.

Pacificando esse entendimento, o STF editou a Súmula Vinculante de nº 29, com o seguinte teor: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”

Ainda no que diz respeito às taxas, também serve como referência a Representação 1.077 do Estado do Rio de Janeiro, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves.

Nesta representação, discutiu-se a legitimidade de dispositivos constantes da Lei 383, de 04/12/1980, do Estado do Rio de Janeiro, que elevava substancialmente o valor da taxa judiciária cobrada naquela unidade federativa, ocasião em que o STF rechaçou a não observância pelo legislador do princípio da capacidade contributiva.

O voto condutor, que analisou o tema com exaustão, usou como ponto de partida o fato de que a taxa, em função de seu caráter contraprestacional, possui um limite de valor, alicerçado no custo do serviço prestado ou posto à disposição do sujeito passivo. Esse limite, porém, é relativo, em virtude da dificuldade de se saber com exatidão o custo do serviço. Isto não permite, entretanto que o valor da taxa ultrapasse uma equivalência razoável entre o custo do serviço prestado e o montante que pode ser exigido do contribuinte.

Com essa afirmativa, firmou seu entendimento pela inconstitucionalidade do art. 118 da referida Lei, que fixava o valor da taxa judiciária em 2 % sobre o valor do pedido, por não haver um teto que expressasse o valor monetário máximo a ser cobrado como contrapartida da atuação estatal.

Eis algumas transcrições do voto:

Por isso, as taxas, cujo montante se apura com base em valor do proveito do contribuinte (como é o caso do valor real do pedido), sobre a qual incide alíquota invariável, tem necessidade de ter um limite, sob pena de se tornar, com relação às causas acima de determinado valor, indiscutivelmente exorbitante em face do custo real da atuação do Estado em favor do contribuinte.

Não estabelecendo a lei esse limite, e não podendo o Poder Judiciário estabelecê-lo, é de ser declarada a inconstitucionalidade do próprio mecanismo de aferição do valor, no caso concreto, da taxa judiciária, certo como é que conduzirá, sem dúvida alguma, a valores reais muito superiores aos custos a que servem de contraprestação.

Na mesma ocasião, reconheceu-se, também, e pelo mesmo fundamento, a incompatibilidade vertical do art. 133 desse mesmo diploma legal, que estabelecia valor mínimo de 3 UFERJ, periodicamente reajustável, o qual foi reconhecido como excessivo, uma vez que implicava o impedimento do acesso ao Judiciário de pessoas com remuneração inferior a quatro salários mínimos.

No RE 177.835/PE, questionou-se a constitucionalidade da taxa de fiscalização dos títulos e valores mobiliários, instituída pela Lei 7.940/89, sob a alegação de que ela utilizaria como critério de sua cobrança o patrimônio líquido das empresas, o qual seria base de cálculo para impostos, o que infringiria o disposto no art. 145, § 2º da CF/88. Na decisão, proferida em 22/04/1999, o Relator, Ministro Carlos Velloso, afirmou que, embora a taxa varie em função do patrimônio da empresa, isso não significa que referido patrimônio seja a base de cálculo da taxa, uma vez que, no caso, a taxa se consubstancia num verdadeiro tributo fixo, cujo valor é maior quanto mais elevado for esse patrimônio. Portanto, a variação da taxa conforme o patrimônio

líquido nada mais é do que a realização do princípio constitucional da capacidade contributiva.

No Agravo Regimental no RE 176.382-5/CE, tendo como Relator o Ministro Celso de Mello, julgado em 05/05/2000, novamente questionou-se a legalidade da taxa de fiscalização da Comissão de Títulos e Valores Mobiliários, instituída pela Lei 7.940/89. A decisão considerou que a base de cálculo dessa taxa típica de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, não se confundindo com a base de cálculo de qualquer imposto, não restando violada a cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia.

Na ADI 453/DF, alegou-se, mais uma vez, a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 7.940/89 que considerou contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários os auditores independentes, sob a alegação de violação ao princípio da isonomia. No julgamento, proferido em 30/08/2006, sendo relator o Ministro Gilmar Mendes, a ação foi julgada improcedente, pois o dispositivo legal questionado não feria o princípio da isonomia, uma vez que estabelecia valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes valores fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. Além disso, assentou-se que referida taxa corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários.

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 896.740/MG, interposto pelo Sindicato do Comércio Varejista dos Derivados de Petróleo do Estado de Minas Gerais, questionou-se a validade da taxa de controle de fiscalização ambiental do estado mineiro, instituída pelas Leis Estaduais nºs. 14.940/2003 e 17.608/2008, as quais utilizavam como critério para mensurar o custo da fiscalização do estado o porte da empresa, baseado no somatório das receitas brutas de seus estabelecimentos. O Acórdão, de lavra do Ministro Luiz Fux, prolatado em 29/09/2005, asseverou que não há óbice à utilização do porte da empresa, com base na soma das receitas brutas dos seus estabelecimentos para a medição do custo da atividade fiscalizatória do estado. Ou seja, referido critério não fere os princípios da isonomia, nem o da capacidade contributiva.

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 707.948/PE, questionou-se a legalidade da cobrança da taxa de utilização de serviços públicos notariais e de registros (TSNR), tendo como agravante a empresa ECISA, Engenharia, Comércio e Indústria S/A, e como agravado o Estado de Pernambuco. A agravante sustentava a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 11.194/94, alterada pela Lei Estadual 11.404/94, que teria instituído taxa variável em razão da capacidade contributiva, independentemente da extensão do serviço, tendo violado os arts. 145, II, §§ 1º e 2º, além do princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV. No Acórdão, prolatado em 26/05/2015, o Ministro Dias Toffoli, relator, embora não julgando o mérito por falta dos pressupostos legais, referendou, mais uma vez, que o princípio da capacidade contributiva também se aplica às taxas.

Ainda em relação às taxas, cita-se a Repercussão Geral em Questão de Ordem no RE 576.321/SP, onde foi questionada a cobrança de taxa de coleta, remoção e destinação de lixo instituída pelo município de Campinas, sob a alegação de que a mesma estaria sendo cobrada em função de serviços públicos caracterizados como universais e indivisíveis. A Corte, entretanto, entendeu como específicos e divisíveis os serviços de coleta, remoção ou tratamento do lixo instituída pela municipalidade de Campinas, sendo distintos dos serviços de limpeza realizados em favor da população em geral (*uti universi*), como são os de conservação e de limpeza de ruas e logradouros públicos, tais como praças, calçadas e bueiros. A taxa cobrada em relação a estes últimos serviços, caso existisse, seria inconstitucional. Nessa mesma decisão, a Corte voltou a reafirmar que é constitucional a taxa que, para a apuração de seu montante, adote um ou mais critérios que compõe a base de cálculo dos impostos, desde que não haja total coincidência entre uma base e a outra.

No Agravo Regimental no Recurso Especial 815.373/RJ, o STJ posicionou-se pela constitucionalidade da progressividade da tarifa de fornecimento de água em função do consumo, estabelecida pela Lei nº 8.987/1995 do município do Rio de Janeiro, tendo como Relator o Ministro Luiz Fux, cuja decisão foi publicada no Diário da Justiça de 25/05/2006, com a seguinte Ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL N. 815.373-RJ (2006/0009672-9) Relator: Ministro Luiz Fux Agravante: Juarez Machado Garcia Advogado: Christian Camilo César Reichert Agravado: Companhia Estadual de Águas e Esgotos - Cedae Advogado: Manoel Correia da Silva e outro (s) EMENTA Administrativo. Serviço público. Taxa de água. Cobrança de tarifa. Progressividade. Legalidade. Precedentes jurisprudenciais. 1. É lícita a cobrança da taxa de água com base no valor correspondente a faixas

de consumo, nos termos da legislação específica. 2. Inteligência das disposições legais que regulam a fixação tarifária (artigo 4º, da Lei n. 6.528/1978 e artigos 11 caput, 11, § 2º e 32 do Decreto n. 82.587/1978). 3. A Lei n. 8.987/1995 autoriza a cobrança do serviço de fornecimento de água de maneira escalonada (tarifa progressiva), de acordo com o consumo (art. 13), e não colide com o disposto no art. 39, I, do CDC, cuja vedação não tem caráter absoluto. Precedente: EDcl no REsp n. 625.221-RJ, DJ 25.5.2006. 4. Agravo Regimental desprovido.

E a possibilidade de progressividade nas taxas de fornecimento de água foi referendada pelo STJ que, pacificando o entendimento, editou a Súmula 407, com o seguinte teor: “É legítima a cobrança da tarifa de água, fixada de acordo com as categorias de usuários e as faixas de consumo.

1.3.2.2. Aplicação do princípio às contribuições de melhoria

Segundo o art. 81 do Código Tributário Nacional, Contribuição de Melhoria é o tributo que é instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização mobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Portanto, o fato gerador do tributo é a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Salienta Jose Marcos Domingos de Oliveira²²⁹ que, embora negada por parte da doutrina, a submissão da contribuição de melhoria ao princípio da capacidade contributiva resulta da própria natureza de seu fato gerador, que é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, o que pressupõe uma agregação de valor resultante da obra realizada pelo Estado, o que representa, indiscutivelmente, um incremento patrimonial e, conseqüentemente, de capacidade contributiva.

O erro do posicionamento contrário, afirma, está em não reconhecer que o aumento do valor do imóvel em função da obra pública implica em incremento de riqueza e, portanto, de índice de capacidade contributiva, confundindo o aumento de capacidade contributiva com disponibilidade financeira, sendo que esta não é consequência da obra pública, mas da alienação do imóvel.

²²⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 109.

Questão que tem gerado polêmica foi a imunidade do tributo, quando um outro imóvel público for valorizado em função de obra pública, visto que a imunidade prevista na Constituição se refere unicamente aos impostos.

Entretanto, convém referir que a hipótese de incidência do tributo aos imóveis públicos foi afastada pelo art. 2º. do Decreto-lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967 que restringiu a exigibilidade da contribuição aos imóveis de propriedade privada, com a seguinte redação: “ Art. 2º. Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:”

Para Marciano Buffon,²³⁰ a contribuição de melhoria tem como fato gerador uma atuação estatal indiretamente relacionada com o contribuinte. E o agir estatal se constitui na realização de uma obra pública que tem como consequência uma valorização dos imóveis adjacentes à referida obra.

Essa atuação, entretanto, é apenas indiretamente relacionada com o contribuinte, pois o que justifica a contribuição de melhoria é a valorização imobiliária resultante da obra. Ou seja, não é suficiente a realização da obra pelo Estado, sendo necessário, também, que dela decorra valorização ao imóvel do contribuinte. Assim, se da obra não resultou valorização alguma, não há que se cogitar da cobrança do tributo.

Dessa forma, não cabe a graduação da contribuição de melhoria segundo a capacidade econômica do contribuinte, uma vez que esse tributo deve ser proporcional à valorização imobiliária e não à capacidade econômica do contribuinte. Assim, não cabe a progressividade do tributo em função das condições pessoais do contribuinte, uma vez que isso contraria o próprio motivo pelo qual ele é cobrado, que é a contrapartida a uma ação estatal. E isto ocorre porque é totalmente irrelevante ao fato gerador da obrigação tributária a capacidade econômica do contribuinte.

Entretanto, a capacidade econômica do contribuinte pode ser relevante quando ela não existir, situação em que a cobrança do tributo implicaria a violação do mínimo existencial.

²³⁰ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 207.

De todo modo, sustenta Buffon, em função do nítido caráter de retribuição, não parece sustentável a aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições de melhoria.

Nesse sentido também se manifesta Regina Helena Costa, ^{para} quem a valorização imobiliária foi provocada pela atuação estatal, sendo irrelevante a capacidade contributiva do sujeito passivo. Embora alguns juristas vejam nessa mais-valia imobiliária um índice de capacidade contributiva, uma vez que essa valorização representa riqueza, não se pode negar que essa riqueza foi proporcionada pelo agir estatal, sendo irrelevante a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Pode-se acrescentar, ainda, que é justamente a valorização imobiliária que justifica a cobrança do tributo, uma vez que, se da obra não resultar nenhum acréscimo de valor aos imóveis vizinhos, não se justifica a cobrança do tributo.

Entende Rohenkhol²³¹ que nas contribuições de melhoria a capacidade econômica do contribuinte estará sendo observada quando se estabelecerem isenções para os contribuintes cujos rendimentos sejam apenas os indispensáveis para uma vida digna, que poderia ficar em jogo, caso tivessem que arcar com o ônus tributário.

E assim ocorre porque a tributação deve ter como parâmetro a aptidão econômica do contribuinte, que só existe quando ele tiver condições de suportar o tributo sem sacrificar o seu mínimo existencial.

Nos lembra Zilveti²³² que as contribuições de melhoria podem ser relacionadas com a capacidade contributiva. Elas são semelhantes aos impostos, pois incidem sobre um índice de capacidade contributiva, que é a valorização imobiliária. Além disso, em função do princípio da justiça social, deve o tributo ser isento quando o sujeito passivo for incapaz de arcar com o ônus do tributo, o que não implica a impossibilidade da observância, na cobrança do tributo, das condições econômicas do contribuinte. A isenção ocorre pela aplicação da justiça social às camadas mais pobres da população.

²³¹ ROEHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 205.

²³² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 284.

Para Edilson Pereira Nobre Júnior,²³³ as contribuições de melhoria também se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva. Afirma que, embora o fato gerador esteja ligado a uma atividade do Estado, a contribuição de melhoria decorre de uma manifestação de riqueza do contribuinte, que é o acréscimo do valor do imóvel resultante da obra pública. Ou seja, não basta a realização da obra, sendo imprescindível a valorização imobiliária.

E o valor a ser cobrado do contribuinte possui um limite subjetivo atrelado às suas condições patrimoniais, pois o valor a ser cobrado não pode em nenhuma hipótese ultrapassar a valorização do seu imóvel.

Sacha Calmon Navarro Coelho²³⁴ entende que nas taxas e contribuições de melhoria o princípio se aplica de forma negativa, ou seja, gera isenções e reduções do tributo para o sujeito passivo sem capacidade econômica. Cita como exemplo a necessidade de isenção da contribuição de melhoria às pessoas pobres cujos humildes imóveis foram beneficiados por uma obra pública, mas que não têm condições de se sujeitarem ao tributo.

Assim, embora na contribuição de melhoria a tributação deva ser pautada pelo princípio da equivalência, não se pode afastar a necessidade de se observar a capacidade econômica do contribuinte. Afinal, é a própria capacidade contributiva quem vai aferir a possibilidade ou não de o sujeito passivo arcar com o ônus tributário.

1.3.2.3. Aplicação do princípio às contribuições especiais

A instituição de contribuições especiais está prevista nos arts. 149 e 195 da CF/88. Em que pese haver divergência doutrinária quanto à terminologia, pode-se dizer que as contribuições especiais englobam as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas.²³⁵ Tais contribuições são instituídas independentemente de uma atividade estatal específica, mas o produto de sua arrecadação serve para financiar a ação do Estado no campo social.

²³³ JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 87.

²³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 88.

²³⁵ Buffon, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 209.

Além disso, muitas foram as discussões a respeito da natureza jurídica das contribuições especiais, tendo o STF, no RE 146.733,²³⁶ pacificado o entendimento no sentido de que tais contribuições possuem natureza tributária.

Entretanto, ainda persiste divergência doutrinária quanto à natureza específica das contribuições especiais, havendo uma corrente que entende que elas seriam uma espécie de impostos com destinação específica, e outra que afirma serem elas contribuições propriamente ditas, embora com base de cálculo própria de impostos.

Sacha Calmon Navarro Coelho²³⁷ classifica as contribuições em duas categorias: uma que denomina de impostos finalísticos e a outra, denominadas contribuições propriamente ditas.

São denominadas de impostos finalísticos aquelas contribuições cujo produto da sua arrecadação tem uma destinação previamente estabelecida, ou seja, só se distinguem dos impostos, porque nestes não pode haver uma afetação de sua receita. Nessas contribuições, portanto, a afetação de sua receita é condição de possibilidade. São exemplo destas contribuições a CSLL, o PIS, a COFINS, a CPMF e a Contribuição para o INSS sobre a folha de salários.

Dentre as contribuições especiais, existem aquelas denominadas contribuições propriamente ditas, nas quais se enquadram, por exemplo, as contribuições previdenciárias e assistenciais sinalagmáticas. Sobre estas, Coelho²³⁸ assim se manifesta:

Dentre as sociais ressaltam as previdenciárias, pagas por todos os segurados proporcionalmente aos seus ganhos, para garantirem serviços médicos, auxílios diversos e aposentadorias. Estas são verdadeiras contribuições que podem ser incluídas na espécie de tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte. Os fatos geradores são prestações do Estado, eventuais (auxílios diversos, serviços médicos a qualquer momento, e, por último, aposentadoria e pensão ad faturam). Para obter tais prestações do Estado, específicas e pessoais, os segurados obrigatórios pagam contribuições compulsórias ao mesmo (,,,,). Nas contribuições previdenciárias, o caráter sinalagmático da relação jurídica é irrecusável. Nas demais contribuições, inclusive as sociais, este aspecto inexistente.

²³⁶ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 146.733/SP, relator Min. Moreira Alves, julgado em 29/06/92, publicado no DJ de 06/11/92.

²³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2003, pp. 402-411.

²³⁸ Ibidem, pp. 404-405.

Para as contribuições propriamente ditas, Buffon²³⁹ entende inaplicável o princípio da capacidade contributiva, dado o caráter sinalagmático das mesmas, uma vez que com produto de sua arrecadação o contribuinte financia o sistema para si próprio e não para terceiros, recebendo uma retribuição conforme a sua própria contribuição.

Já para as contribuições denominadas impostos finalísticos, Buffon admite a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva, inclusive por meio da progressividade.

E a graduação destas contribuições segundo a efetiva capacidade econômica do contribuinte é possível, porque elas têm caráter de imposto, uma vez que, como nos impostos, sua exigência não decorre de uma atuação estatal, sendo a única diferença o fato de terem uma destinação previamente estabelecida para o produto de sua arrecadação. Portanto, a estas contribuições se aplica, como aos impostos, o princípio da capacidade contributiva.

No entender de Marciano Seabra de Godoi,²⁴⁰ o princípio da igualdade no campo das contribuições ditas “verdadeiras” (em que existe um sinalagma entre a atividade estatal e a contribuição do contribuinte), se concretiza por meio da equidade, não se guiando nem pela capacidade contributiva (típica dos impostos), nem pela retributividade (típica das taxas). E a equidade no custeio das contribuições sociais, conforme prevê o art. 194, V, da CF/88 está ligada à noção de solidariedade social na distribuição do ônus tributário.

Para Zilveti,²⁴¹ no Brasil existem contribuições com base de cálculo semelhantes à do imposto de renda, o que reforça a ideia de aplicação do princípio da capacidade contributiva às mesmas, até porque a intervenção do Estado no domínio econômico não deve desrespeitar o princípio.

Assim, sendo possível identificar a renda objeto da tributação, o princípio é perfeitamente aplicável.

É o caso da CSSL, contribuição social sobre o lucro líquido, onde há de fato a possibilidade da identificação do objeto a ser tributado. O fato gerador dessa

²³⁹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 211.

²⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 210.

²⁴¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 280.

contribuição é o lucro líquido do contribuinte, meio através do qual se conhece a verdadeira capacidade econômica do sujeito passivo.

Também no caso da contribuição para o custeio da seguridade social – INSS-, prevista no art. 195, I, “c” da CF/88, a capacidade econômica do contribuinte é perfeitamente verificável, pois ela incide sobre o lucro. A incidência sobre o lucro, mesmo fato gerador do imposto de renda, serve para identificar a capacidade econômica do contribuinte.

Afirma Zilveti, ainda, que a contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS- e a contribuição do programa de integração social – PIS-, por incidirem sobre a receita bruta ou faturamento das empresas, não permitem uma precisa aferição da capacidade econômica do contribuinte. Entretanto, não se pode negar que tanto o faturamento como a receita bruta constituem-se numa presunção relativa de capacidade econômica e, adicionalmente, pelo motivo de possuírem fato gerador semelhante ao do imposto de renda, tais contribuições se sujeitam ao princípio.

Por outro lado, entende, a CPMF, contribuição provisória sobre movimentação financeira, por ter como fato gerador apenas movimentação financeira, não é compatível com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que na simples movimentação financeira não é possível identificar a capacidade econômica do contribuinte. A CPMF incide sobre movimentações financeiras, atingindo débitos e créditos de contas bancárias, sem ligação com a renda do contribuinte.

A CIDE, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168/2000, continua Zilveti, deve atender ao princípio da capacidade econômica, pois seu fato gerador se assemelha ao imposto de renda na fonte, que é uma manifestação de riqueza do contribuinte.

Portanto, vê-se que é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, se não a todas, mas a alguns tipos de contribuições do nosso ordenamento jurídico tributário. E essa aplicação estará na dependência do fato gerador em relação à renda do contribuinte.

José Marcos Domingos de Oliveira,²⁴² embora admitindo haver divergência na doutrina, reconhece a natureza tributária das contribuições parafiscais e dos

²⁴² OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 111.

empréstimos compulsórios, pois os mesmos se incluem na definição do art. 3º do CTN (que conceitua tributo), uma vez que ambos são prestações pecuniárias, compulsórias, que não constituem sanções, instituídos em lei e cobrados mediante lançamento. Assim, é irrelevante para a natureza jurídica dos mesmos a destinação da arrecadação das contribuições e a restituição do empréstimo compulsório, posição esta adotada pelo STF no RE 138.284.²⁴³

Assim, as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios integram o Sistema Tributário Nacional e se regem pelos princípios gerais de Direito Tributário. As hipóteses de incidência dessas exações são praticamente idênticas às dos impostos ou taxas, de modo que se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva.

Humberto Ávila²⁴⁴ é de posição contrária à aplicação do princípio às contribuições sociais e aos tributos vinculados, sustentando que:

Os tributos com caráter retributivo não têm relação direta com a capacidade econômica do sujeito passivo. Eles se referem a uma prestação já efetivada ao colocada à disposição do Estado, relativamente ao particular (taxas, art. 145, II), a uma melhoria decorrente de uma atividade estatal (contribuição de melhoria, art. 145, III) ou a uma atividade estatal relacionada a finalidades públicas constitucionalmente delimitadas (contribuições sociais, arts. 149 e 195).

No entender de Regina Helena Costa,²⁴⁵ as contribuições sociais são tributos vinculados cuja hipótese de incidência consiste numa ação do Estado mediata e indiretamente referida ao contribuinte, podendo, no seu aspecto material, revestir-se da modalidade de imposto ou taxa.

Essas espécies tributárias estão relacionadas ao princípio do benefício e foram qualificadas, em nível constitucional, em razão de suas finalidades. Portanto, quando configurarem-se como imposto, devem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Para Edilson Pereira Nobre Júnior,²⁴⁶ as contribuições à seguridade social estão vinculadas ao princípio da capacidade contributiva, não em função de sua qualificação como imposto, mas em função do preceito constitucional da equidade na

²⁴³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 138.284/CE, relator, Min. Sidney Sanches, julgado em 01/07/92, publicado no DJ de 28/08/92.

²⁴⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 382.

²⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 57.

²⁴⁶ JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 89.

forma de participação no custeio, conforme previsto no art. 194, parágrafo único, inciso V, da CF/88.

Assim também foi o que ocorreu no julgamento do AMS 56.252-4/MG do TRF 1ª Reg., sendo relatora a Ministra Eliana Calmon, onde se questionava o acréscimo de 2,5 % determinado pelos arts. 22, § 1º, da Lei 8.212/91 e art. 2º da Lei 84/96, referente à contribuição sobre a folha de salários devida pelas instituições financeiras, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, entidades de previdência privada e seguros privados, onde prevaleceu o entendimento de que tal acréscimo não feria o princípio da capacidade contributiva.

Ao tratar das contribuições sociais, Klaus Tipke e Douglas Yamashita²⁴⁷ se posicionam no sentido de que as contribuições previdenciárias do trabalhador e do empregador não podem ter finalidade diversa da arrecadatória, com o que a elas se aplica o princípio da capacidade contributiva.

Já com relação às demais contribuições sociais, como é o caso da CSLL, do PIS e da COFINS, as mesmas podem ter caráter extrafiscal, desde que atendidos os requisitos do art. 195, § 9º da CF/88, o qual prevê alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão do porte das empresas ou da utilização intensiva de mão-de-obra. Nessa ótica, levando-se em conta a extrafiscalidade em tais contribuições, fica prejudicada a aplicação do princípio.

Paulsen e Velloso²⁴⁸ entendem que a capacidade contributiva é a norma guia para a efetivação da isonomia tributária, tanto no que se refere aos impostos, como às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios. Ponderam, entretanto, que as contribuições especiais, em função das suas finalidades, podem se utilizar de outros critérios de comparação tributária. É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições de seguridade social, nas quais deve ser levada em conta a responsabilidade do contribuinte relativamente ao conjunto de benefícios sobre os quais deve contribuir. Nessas contribuições, considera-se preponderantemente o caráter sinalagmático que nelas existe, devendo, portanto, ser graduadas em função do benefício que propiciarão ao sujeito passivo.

²⁴⁷ TIPKE, klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 66.

²⁴⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 83.

Entretanto, em virtude do caráter solidário do sistema previdenciário brasileiro e do princípio da capacidade contributiva, é possível se levar em conta as condições econômicas do contribuinte segurado no financiamento desse sistema. Inclusive, argumentam, é o próprio princípio da isonomia, em sua acepção de igualdade vertical, que enseja o tratamento tributário distinto entre os segurados que revelam capacidade econômica distintas. E, por outro lado, na sua acepção de igualdade horizontal, implica que os segurados em situações iguais sejam tratados de forma idêntica.

E, como exemplo da aplicação do princípio da capacidade contributiva nas contribuições previdenciárias, citam a ADI 3.105, onde se questionou a diferença de tratamento tributário entre as categorias dos segurados do regime geral e dos segurados e pensionistas do regime estatutário. Nesta decisão ficou assentado que o tratamento diferenciado na exigência de contribuição previdenciária entre essas duas categorias se legitimava, pela diferença de benefício recebida por cada classe, uma vez que os segurados estatutários recebem benefícios até o teto deste regime, que é muito maior do que os benefícios do regime geral.

Referem ainda, Paulsen e Velloso,²⁴⁹ que é totalmente plausível, no caso das pessoas jurídicas, o tratamento tributário diferenciado em função do porte da empresa, conforme o art. 146, III, “c” e “d” da CF/88,²⁵⁰ bem como em função das características da atividade econômica ou profissional desenvolvida, das condições estruturais do mercado, da utilização intensiva de mão de obra, nos termos do art. 195, §§ 9º e 12, da CF/88,²⁵¹ e de razões extrafiscais.

Nossos Tribunais também reconhecem a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições.

²⁴⁹Ibidem, p. 86.

²⁵⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²⁵¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (...) § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Confirmando esse entendimento, pode-se citar o RE 573.675-SC, onde se discutiu o custeio do serviço de iluminação pública do município de São José/SC, cuja contribuição previa alíquotas progressivas, conforme o consumo de energia elétrica do sujeito passivo.

Na ocasião, o Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, entendeu que, muito embora a contribuição para o custeio de iluminação pública não seja imposto, deve ela respeitar o princípio da capacidade contributiva. Para ele, a instituição de alíquotas conforme o consumo de energia elétrica respeita o princípio da isonomia, pois quem consome mais energia é porque tem maior capacidade contributiva.

Em seu voto, reconhece ainda o Ministro, que também as contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/88 devem obedecer ao princípio, onde esclarece:

No mais, a despeito de o art. 145, § 1º da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário.

Referiu ainda o Relator em seu voto que a utilização do consumo de energia de cada consumidor como critério para o cálculo da contribuição individual para suportar o custo do serviço de iluminação pública prestado buscou materializar, na prática, os princípios de isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Com relação a alegação do recorrente de que a contribuição instituída pelo município catarinense estaria fazendo uso da base de cálculo própria de impostos, no caso do ICMS, o Ministro ressaltou que a contribuição não incide propriamente sobre o consumo de energia elétrica, mas sim corresponde ao rateio do custo do serviço de iluminação pública entre os contribuintes selecionados segundo critérios objetivos selecionados pelo legislador, com amparo na faculdade que lhe conferiu a EC 39/2002, que instituiu a possibilidade de cobrança, pelos municípios e pelo DF, da contribuição para o custeio da iluminação pública.

No RE 598.572/SP foi questionada a legalidade da cobrança do adicional de 2,5 % sobre a contribuição previdenciária sobre a folha de salário das instituições financeiras e assemelhados, previsto no § 1º, do art. 21, da Lei 8112/91, exigidos no período base de 1999 e seguintes, sob a alegação de inconstitucionalidade formal e material desse dispositivo. A inconstitucionalidade formal, alegou o recorrente, teria ocorrido porque, no seu entendimento, esse adicional da contribuição se constituiria em nova fonte de custeio, o que exigiria para a sua instituição a existência de Lei

Complementar, conforme § 4º, do art. 195 o que não aconteceu. Já a inconstitucionalidade material teria ocorrido pela violação ao princípio da isonomia, por discriminar determinados contribuintes em relação aos demais que se encontrariam na mesma categoria econômica.

No Acórdão, cujo relator foi o Ministro Edson Fachin, prolatado em 30/03/2016, assentou-se que a cobrança do adicional de 2,5 % da contribuição sobre os salários constitui mera diferenciação de alíquotas e não um tributo novo, de forma que é descabida a exigência de Lei Complementar, de forma que sua instituição é formalmente constitucional. Já no que tange à alegada inconstitucionalidade material, a decisão afirmou que a nova redação dada ao § 1º, do art. 22, da Lei 8212/91, através da Lei 9.876/99, ao instituir a contribuição adicional em questão significava a consolidação do princípio constitucional da igualdade que, no direito tributário, é efetivado através do subprincípio da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos e da equidade no custeio da seguridade social. Esses princípios destinam-se preponderantemente ao legislador, pois nos termos do art. 5º, caput, da CRFB, apenas a lei pode criar distinções entre os cidadãos. Assim, a escolha legislativa em onerar as instituições financeiras e entidades equiparáveis com a alíquota diferenciada para fins de custeio da seguridade social revela-se compatível com a Constituição.

Na parte final do voto, assim ficou estabelecido:

É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC 20/98.

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 528.160/SP, interposto pelo Banco FICSA S/A, questionou-se a constitucionalidade de alíquotas diferenciadas da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido das empresas (CSLL), sob a alegação de que feria o princípio da isonomia.

Referido Agravo foi improvido, tendo a relatora do Acórdão, proferido em 21/05/2013, Ministra Carmem Lúcia, referido que o princípio da capacidade contributiva abrange todo o sistema tributário, não se restringindo aos impostos, de forma que também se aplica às contribuições. Portanto, a diferenciação de alíquotas na CSLL não viola o princípio da isonomia, uma vez que é estabelecida em função da natureza das atividades da empresa e de sua capacidade econômica, o que justifica

tal discriminação. Lembrou, ainda, a Ministra em seu voto que a própria Constituição Federal, no art. 195, § 9º, prevê a possibilidade de diferenciação de alíquotas nas contribuições em função da atividade econômica. Portanto, a instituição de alíquotas diferenciadas na CSLL não viola o princípio constitucional da isonomia, desde que sejam observados os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva.

Na ADI 3.105 foi questionada o art. 4º da Emenda Constitucional 41/2003, que estabeleceu a obrigatoriedade de contribuição para o custeio da seguridade social por parte dos servidores inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios. Dentre as alegações da inconstitucionalidade de referida Emenda, alegava-se a violação ao direito adquirido, à irretroatividade da lei, à irredutibilidade dos proventos e pensões e ao princípio da isonomia, visto que referida contribuição atingia também todos os servidores já aposentados ou pensionistas em gozo do benefício previdenciário. Argumentava-se, também, que referida Emenda feria o princípio da igualdade, insculpido no *caput* do art. 5º, da CF/88, uma vez que instituía contribuição para os servidores públicos aposentados e pensionistas, sendo que os aposentados pelo regime geral da previdência estavam isentos desta contribuição.

O STF, por maioria, julgou improcedente a ação relativamente ao *caput* do art. 4º, da EC 41/2003, que instituía a contribuição dos servidores aposentados e pensionistas. Entretanto, por unanimidade, o Tribunal julgou inconstitucionais os parágrafos 1º e 2º desse mesmo artigo 4º que estabeleciam bases de cálculo distintas para o cálculo dessas contribuições entre os servidores e pensionistas da União em relação aos dos Estados e Municípios, por violação ao princípio da isonomia previsto no art. 150, II, da CF/88.

O princípio da capacidade contributiva nas contribuições também foi objeto de questionamentos perante os Tribunais Regionais Federais. Dente alguns, nos lembra Fanucchi:²⁵²

Apelação Cível nº 1999.37.00.001450-0, do TRF da 1ª Região, que se refere às contribuições sociais, que julgou inconstitucionais as alíquotas adicionais de 9 % a 14 % à alíquota comum de 11 % da contribuição social já cobrada dos servidores públicos, ao entendimento de que tal cobrança iria onerar sobremaneira a remuneração dos mesmos.

²⁵² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 228.

Já com relação à cobrança de contribuição social incidente sobre os valores recebidos a título de cargo comissionado, o TRF da 1ª Região, no julgamento da Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2000.34.00.034666-8/D, entendeu que referida cobrança não violava o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, uma vez estar presente a proporcionalidade entre a incidência e a capacidade de contribuir do sujeito passivo da obrigação tributária.

No voto condutor do Acórdão, assim se manifestou o magistrado:

O art. 40, caput da Constituição estabelece que o regime de previdência do servidor público deve ser contributivo, ou seja, deve haver contrapartida de todo servidor público no custeio das aposentadorias e pensões.

Essa contribuição social, apesar de não estar inserida no capítulo do Sistema Constitucional Tributário, encontra limites nos princípios da isonomia, art. 5º, inciso I, e no art. 145, § 1º, e da vedação do confisco, art. 159, IV, todos da Carta de 1988, assim como os demais tributos, vez que nenhuma norma constitucional pode ser interpretada de forma isolada e estanque.

Esses princípios, apesar de terem como referência a capacidade econômica do contribuinte, se diferenciam, porque o primeiro é relativo e está relacionado com a justiça tributária, devendo ser apurado por meio de comparação, enquanto o segundo tem sentido absoluto.

Já na Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.38.00.023539-6, foi questionada a cobrança do adicional de 0,08 % da CPMF, instituído pela EC 31/2000, cuja receita seria destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, tendo como um dos fundamentos a alegação de que tal cobrança feria o princípio da capacidade contributiva.

O TRF manteve a decisão e denegou a ordem, com os seguintes argumentos:

Também não há que se cogitar em ofensa ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que, apesar da alíquota ser única, o montante a ser arrecadado será proporcional à quantia sacada ou movimentada, encontrando-se, dessa forma, em harmonia com a capacidade econômica do contribuinte.

(.....)

O princípio da capacidade contributiva foi preservado ante a pequenez da alíquota, bem como ao fato de subtrair-se e maior monta aos mais abastados, que movimentam com maior frequência suas contas bancárias, fazendo-o a menor quanto aos menos aquinhoados, encontrando-se a cobrança em perfeita harmonia com a capacidade econômica do contribuinte

1.3.2.4. Aplicação do princípio aos empréstimos compulsórios

Com relação aos empréstimos compulsórios previstos no art. 148 da CF/88, na eventualidade de serem instituídos, não há nenhum impedimento à aplicação do princípio da capacidade contributiva, visto que sua natureza é muito semelhante às

contribuições enquadráveis como impostos finalísticos, aplicando-se a eles a progressividade tributária.

Os empréstimos compulsórios, nos lembra Zilveti,²⁵³ representam, na verdade, uma espécie de tributos restituíveis, sujeitos, portanto, ao regime tributário. Possuem como função específica controlar a economia, especialmente em épocas de crise, como nos casos de países abalados por grandes depressões econômicas ou em caso de guerra.

No Brasil, a primeira experiência com o empréstimo compulsório ocorreu após a Segunda Guerra Mundial, quando ele foi utilizado para conter a inflação decorrente do tratado de paz e também como uma reserva para estimular a economia.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 prevê a instituição de empréstimos compulsórios no seu art. 148, I e II, cuja competência é atribuída apenas à União, sendo que só podem ser instituídos mediante Lei Complementar e para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua eminência, ou, ainda, no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Assim sendo, os empréstimos compulsórios se revestem da natureza jurídica de um imposto, devendo seguir o regime jurídico deste. A distinção entre ambos é que os empréstimos compulsórios devem ser devolvidos e a sua receita tem destinação específica, o que não acontece com os impostos, que não podem ter sua receita atrelada a qualquer finalidade, conforme art. 167 da CF/88.

Portanto, adotando-se a tese de que os empréstimos compulsórios são uma espécie de impostos restituíveis, a eles se aplica o princípio da capacidade contributiva, desde que tenham como fato gerador a renda do sujeito passivo. No Brasil, em tempos recentes foi instituído o empréstimo compulsório sobre a compra de combustível, de automóveis e de passagens aéreas. E sobre essas operações, evidentemente, se pode presumir a capacidade econômica do contribuinte em comprar combustível, adquirir um carro e viajar de avião.

Segundo Regina Helena Costa,²⁵⁴ os empréstimos compulsórios possuem natureza tributária, de modo que também podem se submeter ao princípio. A sua

²⁵³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 285.

²⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 58.

hipótese de incidência pode assumir as feições de taxa, imposto ou contribuição de melhoria. Na prática, porém, normalmente assumem a feição de imposto, não estando vinculado a nenhuma atividade estatal, o que facilita a sua instituição e cobrança.

Nossa jurisprudência se posiciona pela possibilidade de aplicação do princípio nos empréstimos compulsórios. Serve de exemplo a Apelação em Mandado de Segurança nº 41.198, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que tratou do bloqueio dos depósitos bancários acima de NCZ\$ 50.000,00 determinados pelo chamado Plano Collor. O Tribunal entendeu que referido depósito tratava-se de um verdadeiro empréstimo compulsório, com natureza jurídica tributária, devendo-se submeter, portanto aos princípios constitucionais tributários. Na ocasião, também se concluiu que referida medida violava os princípios constitucionais da anterioridade, da isonomia e da capacidade contributiva.

O voto vencedor foi no sentido de que referida medida, instituída pela Lei 8.024/90, por se equiparar a empréstimo compulsório deveria atender ao disposto nos arts. 148, II e 150, III, "b" da CF/88, o que não foi atendido. Além disso, referido empréstimo não foi instituído por Lei Complementar, conforme determina o *caput* do art. 148 da Carta Magna. Também foi desatendido o princípio da isonomia, pois tratou igualmente os desiguais, pois a Lei equiparou o poupador, o simples depositário e o especulador. Outra inconstitucionalidade da medida foi a aplicação da alíquota de 100 % aplicadas igualmente ao grande, médio e pequeno poupador, o que violou os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Assim, assumindo as características dos impostos, os empréstimos compulsórios se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva.

2. PARTE II

2.1. Capítulo I – Da Impossibilidade Da Aplicação Do Princípio Da Capacidade Contributiva Nos Impostos Indiretos

2.1.1. Seção I – Dos impostos diretos e indiretos

Buffon²⁵⁵ reconhece a existência de restrições quanto à classificação dos impostos em diretos e indiretos, uma vez que a mesma se baseia em critérios econômicos e não jurídicos. Foi ela elaborada pela Ciência das Finanças, com base no fenômeno da repercussão.

De todo modo, entende que os impostos diretos seriam aqueles em que o próprio sujeito passivo assume o ônus da exação fiscal. Como exemplo, pode-se citar o Imposto de Renda, o IPTU, o ITR, o Imposto de Importação. Já os Impostos Indiretos seriam aqueles em que a carga fiscal é suportada por outra pessoa que não o sujeito passivo da obrigação. Exemplo de impostos indiretos são o ICMS, o IPI, o PIS, a COFINS e a CIDE.

Para Fanucchi,²⁵⁶ os impostos diretos são aqueles em que serão suportados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, não podendo ser repassados a terceiros. Nesse caso, diz-se que o contribuinte “de direito”, que deve recolher o tributo, é o mesmo que o “contribuinte de fato”, que deve pagar o tributo. Por outro lado, os impostos indiretos são os que incidem sobre o consumo, tendo como principal característica a neutralidade fiscal da cadeia produtiva. Assim, nesses impostos, não se tributa a produção, mas tão somente o consumo final. Nos impostos indiretos, portanto, o “contribuinte de direito” não se confunde com o “contribuinte de fato”, sendo este o consumidor final, que vai arcar com o ônus tributário.

Oliveira²⁵⁷ conceitua impostos diretos aqueles cujo ônus tributário recai sobre o próprio contribuinte indicado na lei. Já nos impostos ditos indiretos, o encargo fiscal a ser recolhido pelo “contribuinte de direito” é transferido a terceiro, o “contribuinte de fato”, através do fenômeno da repercussão.

²⁵⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 212.

²⁵⁶ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 166.

²⁵⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 85.

Na tributação indireta, afirma, não é possível se identificar as características pessoais do contribuinte, de forma que se torna muito difícil dosar a carga tributária conforme a sua capacidade de contribuir. Esta tributação é a que ocorre nos impostos sobre o consumo, onde não se consegue identificar o contribuinte de fato, o consumidor final.

Para Becker,²⁵⁸ não há nenhum critério científico que ampare a classificação dos tributos em diretos e indiretos. Apesar disto, a doutrina, faz essa diferenciação com base no fenômeno da repercussão.

Assim, diretos seriam os tributos onde o contribuinte de direito não tem a possibilidade de repercuti-lo, ao passo que nos tributos indiretos o contribuinte de direito pode fazer a repercussão, repassando o seu ônus ao contribuinte de fato.

Caliendo Velloso da Silveira²⁵⁹ também reconhece a classificação dos tributos em diretos e indiretos. Naqueles, o encargo do tributo é suportado pela própria pessoa encarregada de recolher o tributo, havendo a identidade entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Nestes, os indiretos, existe um agente intermediário, o contribuinte de direito, que é o obrigado a recolher o tributo, mas que não suporta o seu ônus, que é transferido a terceiro, o contribuinte de fato, através da chamada repercussão econômica do tributo.

Portanto, nos tributos diretos o ônus tributário é suportado pelo contribuinte de direito, que não consegue repassar referido encargo a terceiro. É o caso, por exemplo, do Imposto de Renda, do IPTU, do IPVA e do ITR. Nos tributos indiretos, o encargo financeiro do tributo é repassado a terceiro, uma vez que o mesmo é repercutido no preço da mercadoria, de modo que quem suporta efetivamente o seu custo é o consumidor final.

Logo, contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo do tributo, não podendo repercuti-lo (transferi-lo) a terceiro. Já o contribuinte de direito é a pessoa indicada na lei como sujeito passivo da obrigação tributária. Este é a pessoa que sofre a incidência da regra jurídica tributária.

²⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 538.

²⁵⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 157.

Na repercussão econômica, portanto, o contribuinte de direito poderá transferir o ônus do tributo para terceiro, e este fenômeno vai ocorrer por ocasião dos negócios econômicos estabelecidos entre eles.

Deve-se salientar, por outro lado, que o critério de classificação dos tributos em diretos e indiretos com base na repercussão econômica é considerado errado e artificial, só sendo admitida até hoje por razões didáticas ou por conveniência da Administração Pública.

Lembra Becker²⁶⁰ que existem outros critérios para a classificação dos tributos em diretos e indiretos, como é o caso do critério do lançamento e o critério da temporalidade da hipótese de incidência.

Pelo critério do lançamento, tributo direto é aquele cujo sistema de arrecadação é feito pelo sistema nominativo, ao passo que o tributo indireto seria aquele efetuado sem o lançamento. Tendo em vista que o lançamento existe em todo e qualquer tributo, esse critério não tem qualquer valor científico.

Pelo critério da temporalidade da hipótese de incidência, tributo direto seria aquele cuja hipótese de incidência é durável, permanente e continuada no tempo, ao passo que o tributo indireto teria por hipótese de incidência uma situação instantânea, isolada no tempo. Também falta base científica para esse critério, pois a hipótese de incidência não é uma situação isolada, mas um conjunto de fatos, atos e estado de fatos.

2.1.2. Seção II – Da não aplicação do princípio aos impostos indiretos

Para Carrazza,²⁶¹ nos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, quem suporta o ônus fiscal não é o contribuinte que praticou a operação comercial, mas sim o consumidor final. O contribuinte repassa a carga do tributo ao consumidor final, que tanto pode ser uma pessoa de significativa capacidade econômica, ou um indivíduo de poucos recursos.

Nesses tributos, a finalidade principal é a extrafiscalidade, haja vista que as normas constitucionais a eles impõem a observância da seletividade. Entende Carrazza que a seletividade em função de essencialidade é obrigatória para ambos

²⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 538.

²⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 106.

os tributos. E são tributos extrafiscais, acrescenta, porque são utilizados como instrumentos de orientação econômica e política, estimulando as operações com mercadorias ou produtos considerados convenientes à sociedade e, por outro lado, desestimulando aqueles que não atendam ao interesse coletivo. Assim, no caso do IPI, aquelas operações com produtos considerados supérfluos são taxadas com alíquotas mais severas, ao passo que os produtos considerados essenciais são submetidos a uma carga fiscal mais branda. E a seletividade no ICMS pode ser alcançada com a sistemática de diferenciação de alíquotas, com a criação de incentivos fiscais e com a redução de base de cálculo. Desse modo, as alíquotas do IPI e do ICMS devem ser graduadas para mais ou para menos na razão inversa da essencialidade dos produtos ou mercadorias.

Portanto, nos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, deve ser utilizada a seletividade, que tem por objetivo favorecer os consumidores finais, que vão, de fato, suportar a carga tributária. Desse modo, mister se faz que sobre os produtos mais essenciais a tributação seja reduzida ou nula, devendo, por outro lado, ser mais gravosa quando incidente sobre mercadorias ou produtos mais supérfluos.

Para Alcides Jorge Costa,²⁶² o princípio da capacidade contributiva somente se aplica aos impostos pessoais e diretos, sendo incompatível com os impostos indiretos, como o ICMS e o IPI. Nestes, aplica-se a seletividade, cuja finalidade é de ajustá-los contra os efeitos regressivos e não à real capacidade econômica da pessoa que vai arcar com o ônus do tributo.

Zilveti²⁶³ entende que nos tributos indiretos não é possível identificar-se claramente a renda líquida do contribuinte e, por conseguinte, medir-se a capacidade de o contribuinte arcar com a carga fiscal que incide sobre o bem adquirido. Assim, na tributação indireta, onde o contribuinte de fato é desconhecido e o obrigado a recolher o tributo repassa o seu ônus ao preço da mercadoria, difícil se torna graduar a exação fiscal segundo a capacidade econômica do consumidor.

Para Abel Henrique Ferreira,²⁶⁴ nos impostos indiretos não é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, pois como o valor do imposto é

²⁶² COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. In: RDT, nº 55, pp. 299-301.

²⁶³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 276.

²⁶⁴ FERREIRA, Abel Henrique. **O Princípio da Capacidade Contributiva Frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos** <disponível em: <http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>, acesso em 27/12/2016> pp. 31-33.

embutido no preço das mercadorias, de modo que tanto o rico como o pobre irão pagar o mesmo imposto ao adquirirem esses bens. Para ele, esses impostos devem atender ao princípio da seletividade, que é um dos subprincípios do princípio da igualdade, e não da capacidade contributiva.

Em seu entendimento, nos impostos indiretos, cujos exemplos mais significativos são o IPI e o ICMS, como é impossível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, aplica-se o princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias, de forma que as mercadorias básicas sofram tributação mais branda do que as mercadorias supérfluas, uma vez que estas só serão consumidas pelas pessoas de maior poder aquisitivo.

Assim, a seletividade proporcionará um tratamento igualitário para os economicamente iguais, e diferenciado para aqueles de condições econômicas distintas, com o objetivo de se alcançar a igualdade na tributação. Por conseguinte, uma carga fiscal baixa ou nula para os produtos essenciais tornaria tais produtos acessíveis às camadas mais pobres da população. Não havendo esse favorecimento tributário aos produtos essenciais, as pessoas carentes poderiam ficar privadas do mínimo essencial à sobrevivência. Já uma tributação elevada aos produtos supérfluos não atingiria as pessoas de baixo poder aquisitivo, uma vez que tais produtos não são, normalmente, por elas consumidos, mas oneraria as pessoas de maior capacidade econômica que têm condições de arcar com uma carga mais gravosa do tributo.

Portanto, nos impostos indiretos, uma vez que não se pode conhecer, a priori, as condições pessoais dos contribuintes, não é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Aplica-se, entretanto, o princípio da seletividade, de forma a se alcançar a igualdade na tributação. E o princípio da seletividade se concretiza com a aplicação de alíquotas diferentes para as mercadorias em função de sua essencialidade, ou pela redução de sua base de cálculo, de forma que as mercadorias mais essenciais sejam submetidas a uma carga fiscal mais reduzida, e as mercadorias supérfluas ou suntuosas com um ônus tributário mais exacerbado.

2.2. Capítulo II – Da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos

2.2.1. Seção I – O fenômeno da regressividade nos impostos sobre o consumo

Para Caliendo Velloso da Silveira,²⁶⁵ o fenômeno da regressividade ocorre nos tributos sobre o consumo, uma vez que esses tributos somente incidem sobre a renda consumida. Como se sabe, a renda total de uma pessoa se compõe da renda poupada mais a renda consumida. Dessa forma, pelo menos teoricamente, a renda poupada das pessoas mais abastadas é maior do que a das pessoas menos aquinhoadas, uma vez que a tendência ao consumo é menor nas pessoas que dispõem de mais riqueza. Com isso, a tributação sobre o consumo é mais preponderante exatamente sobre as pessoas de menor poder aquisitivo, o que torna essa tributação regressiva.

Segundo Salvador Werneck Vianna e outros,²⁶⁶ a forma como a tributação é estruturada no Brasil não contribui para a diminuição dos níveis de desigualdade social no país. E isso se deve porque a estrutura tributária no Brasil tem se fundado de forma crescente na tributação indireta, cuja participação nas famílias mais pobres é mais expressiva.

O estudo efetuado pelos autores concluiu que a tributação indireta apresenta um alto grau de regressividade, exatamente porque seu impacto é maior exatamente nas pessoas de menor renda.

No trabalho efetuado, que se utilizou de um comparativo de diferentes regiões metropolitanas do Brasil como referência para análise, foram considerados como tributos indiretos apenas o IPI, o ICMS, o PIS e a COFINS. Como tributos diretos, levaram-se em conta o IR, o INSS, o IPVA e o IPTU.

Também foi utilizada a classificação das famílias segundo as diferentes faixas de renda per capita, sendo a faixa inicial de zero até 2 salários mínimos e a última faixa aquela onde a renda familiar per capita suplanta os 30 salários mínimos, de forma que o percentual da tributação direta e indireta também levasse em conta essa estratificação.

Na pesquisa realizada foram utilizadas as informações sobre o consumo observado das onze maiores regiões urbanas do país, constantes nos microdados da Pesquisa de Orçamentos Familiares do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (POF/IBGE) de 1995/1996. Essa pesquisa fornece os dados detalhados da estrutura

²⁶⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 158.

²⁶⁶VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Texto para discussão IPEA nº 757. Brasília, setembro de 2000, p. 7.

do consumo familiar, por faixas de recebimento, de modo a possibilitar o cálculo dos tributos indiretos que recaem sobre essas famílias.

Essa estratificação das famílias em faixas de renda possibilitou a avaliação da carga tributária direta e indireta segundo essa classificação, o que permitiu uma avaliação do grau de progressividade/regressividade do atual sistema tributário brasileiro.

No que tange ao melhor parâmetro para a medição da capacidade de pagamento, se renda ou consumo, a doutrina em geral tende a vincular a tributação direta com o objetivo da equidade, e a indireta como meta de eficiência do sistema tributário. E isso ocorre em virtude da ideia de que, em termos de equidade, a tributação indireta, mesmo diferenciando os bens de primeira necessidade e os bens de luxo, é um instrumento de redistribuição muito pobre em relação à tributação direta.

A progressividade de um tributo implica a aplicação de uma alíquota que aumenta mais que proporcionalmente que em relação ao aumento de sua base de cálculo, sendo o Imposto de Renda um exemplo típico de um tributo com esta característica.

Já no caso da tributação indireta, por não se conhecer as características pessoais do contribuinte, consumidor final, não é possível *personalizar* o tributo conforme a situação econômica do contribuinte, de modo que o mesmo se caracteriza, geralmente, por impor uma alíquota única uniforme para cada mercadoria tributada.

Assim, na compra de um bem de consumo de valor de R\$ 50,00 com alíquota de 10%, teremos um valor de ICMS (tributo indireto sobre o consumo) de R\$ 5,00. Para uma pessoa humilde que tenha renda mensal de R\$ 100,00, o imposto corresponde a 5% de sua renda. Já para uma pessoa mais abastada, que perceba renda mensal de R\$ 1.000,00, por exemplo, esse tributo corresponde a apenas 0,5% de sua renda, ou seja, o impacto sobre a sua renda é 10 (dez) vezes menor. Portanto, o tributo indireto, tomando-se como parâmetro a renda, assume características inequivocamente regressivas, uma vez que, com o aumento da renda, a carga tributária decresce.

E essa regressividade ocorre para as classes de renda mais baixa, pois o consumo representa uma maior parcela de seus rendimentos do que para os ricos, que colocam o excedente de suas rendas em investimentos ou em poupança.

Conseqüentemente, o impacto dos tributos indiretos na renda é muito maior para os pobres do que para os ricos.

Portanto, tomando como exemplo a renda das famílias, a tributação indireta apresenta nítido caráter regressivo, uma vez que a carga tributária decresce com o aumento de renda. E essa regressividade se torna ainda mais severa com o aumento de renda, pois, à medida que esta se eleva, o consumo não aumenta na mesma proporção. Ou seja, com o aumento de renda, há uma diminuição proporcional do consumo, de forma que aumenta a regressividade da tributação indireta.

O que se verifica na realidade é que para as classes mais pobres o consumo tem uma parcela mais significativa em suas rendas, ao contrário do que ocorre com os mais ricos. Desse modo, a tributação indireta, que incide sobre o consumo, tem maior impacto exatamente nas pessoas mais humildes, cujas despesas com o consumo são mais significativas em relação à renda que auferem, o que torna essa tributação regressiva.

Uma das formas de se contornar essa regressividade seria a concessão de isenções ou a fixação de alíquotas menores para as mercadorias consideradas básicas e com alta representatividade no orçamento das pessoas de menor poder aquisitivo, como é o caso da alimentação.

No que tange à evolução do sistema tributário brasileiro no período pós-constituição de 1988, onde o governo começou a criar novos tributos com o objetivo de estabelecer o equilíbrio fiscal, o que se percebe é que houve um aumento da participação dos tributos indiretos no montante da arrecadação.

No estudo efetuado, conforme Tabela 1, comprovou-se que no período de 1980 a 1983, a participação dos tributos diretos na arrecadação total era de 49,22%, enquanto que a da tributação indireta era de 50,72%, ou seja, praticamente igualitária. Já no período de 1994 a 1996, a participação dos tributos diretos no total da arrecadação caiu para 45,13%, enquanto que a dos tributos indiretos aumentou para 54,84%. Portanto, houve um aumento significativo na participação da tributação sobre o consumo no total da arrecadação, o que significa que o sistema tributário brasileiro está tendo cada vez mais impactos negativos em termos de equidade.

Tabela 1 - Carga Tributária segundo tipos de tributos (em percentagem)

Tributos	1980-1983	1984-1987	1988-1989	1990-1993	1994-1996

Da Arrecadação Total					
Diretos	49,22	53,10	49,59	45,18	45,13
Indiretos	50,72	46,89	50,4	54,81	54,84
Do PIB					
Diretos	12,68	13,05	11,54	11,82	13,25
Indiretos	13,06	11,52	11,72	14,34	16,1

Fonte: IBGE. Dados anuais extraídos de Versano *et alii*_(1988). Dados obtidos a partir de médias geométricas dos dados anuais

Nesse trabalho, conforme Tabela 2, também se comprova que as famílias com ganhos de até 2 salários mínimos mensais, os gastos com consumo (com base nas POF de 1987/1988 e 1995/1996) aumentaram de 91% para 93% da renda de 1988 para 1996. Já as famílias com rendimentos mensais acima de 30 salários mínimos, os gastos totais com o consumo diminuíram de 64% para 60 % da renda de 1988 para 1996.

Tabela 2. Percentual da Despesa Média Mensal Familiar, segundo Faixas de Renda Seleccionadas – Total das Áreas, 1987/88 e 1995/96

Classes de Recebimento Mensal Familiar								
Tipo de Despesa	Até 2 SM		Mais de 5 a 6 SM		Mais de 10 a 15 SM		Mais de 30 SM	
	1988	1996	1988	1996	1988	1996	1988	1996
Desembolso global	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0
Despesas correntes	93,94	95,05	92,05	91,25	89,5	85,17	79,45	74,58
Despesas de consumo	91,21	93,07	86,45	85,45	81,44	78,09	64,04	59,59
Alimentação	40,23	32,79	32,07	26,07	23,38	18,90	10,96	10,26
Habitação	19,74	25,64	18,29	24,78	17,07	22,09	14,47	17,8
Vestuário	7,84	5,27	10,33	5,84	11,44	5,70	8,27	3,83
Transporte	6,86	8,85	8,53	10,15	10,69	10,53	11,71	8,85
Higiene e cuidados pessoais	1,72	1,94	1,97	2,2	1,81	1,58	1,02	0,89
Assistência à saúde	6,3	9,59	4,61	6,54	5,36	6,84	5,04	5,80
Educação	1,44	1,38	2,01	2,25	2,52	3,19	2,77	3,95
Recreação e cultura	1,38	1,49	2,62	2,13	3,26	2,72	3,51	2,66
Fumo	2,77	2,81	2,27	1,72	1,50	1,20	0,47	0,41
Serviços pessoais	1,12	1,06	1,19	1,11	1,27	1,28	1,06	1,07
Despesas diversas	1,82	2,24	2,56	2,66	3,12	3,46	4,75	4,07

Outras despesas correntes	2,73	1,98	5,60	5,80	8,05	7,08	15,42	15,00
Aumento do Ativo	5,82	4,47	7,52	8,22	9,33	12,87	18,85	23,05
Diminuição do passivo	0,24	0,48	0,43	0,53	1,17	1,96	1,70	2,36

Fonte: Pesquisa de Orçamento Familiar de 1987/88 e de 1996/1996 do IBGE

No item relativo à alimentação, percebe-se que para as famílias de até 2 SM de renda per capita, embora tenham diminuído os gastos com alimentação de 1988 para 1996, eles ainda são muito significativos, pois implicam aproximadamente um terço da renda familiar, ao passo que para as famílias cuja renda per capita é maior que 30 SM, as despesas com alimentação permaneceram praticamente constante nesse período, ficando no patamar de apenas 10 % da renda do conjunto familiar.

Dessa tabela, facilmente se percebe também que para as famílias que percebiam até 2 SM mensais, os gastos com consumo representavam 91,21 %, de suas rendas em 1988, o que é muito expressivo, sendo que esse percentual aumentou para 93,07 % em 1996. Já para as famílias que percebiam mais de 30 SM por mês, o percentual dos gastos com o consumo representava 64,04 % de suas rendas em 1988, sendo que esse percentual diminuiu para 59,59 % em 1996.

Outra constatação é a de que as famílias com rendimentos de até 2 salários mínimos mensais alocavam os seus recursos para o consumo de bens essenciais de primeira necessidade, embora até insuficientes para o atendimento de suas necessidades básicas. Dessa forma, a tributação dos produtos de primeira necessidade é um fator que agrava a falta de equidade na tributação do consumo.

No que concerne à renda líquida, ou seja, a renda bruta menos os tributos diretos, o estudo mostrou, conforme Tabela 3, que a carga dos tributos indiretos, em 1996, era de 26 % para as famílias de renda mensal de até 2 salários mínimos. Já para as famílias que auferem renda mensal acima de 30 salários mínimos, esse percentual cai para um pouco mais de 7 %. E mais, e isso é importante frisar, a alimentação é o item em que os tributos sobre o consumo possuem maior peso sobre as famílias mais pobres. Tal fato evidencia o significativo grau de regressividade dos tributos indiretos no sistema tributário brasileiro, de modo que pode ser um fator que contribui para a manutenção da pobreza e desigualdade na distribuição de renda no Brasil.

Tabela 3. Carga tributária indireta sobre Renda Disponível, por Grupos de Despesas e Faixas de Renda (em salários mínimos). Porcentagem sobre a Renda Líquida

	Média	Até 2 SM	5 a 6 SM	10 a 15 SM	+ 30 SM
Alimentação	2,74	9,81	5,04	3,36	1,48
Despesas pessoais	0,41	1,09	0,78	0,51	0,25
Saúde	0,51	2,17	0,91	0,64	0,27
Fumo	0,81	4,18	1,62	1,02	0,29
Habitação	0,52	3,14	1,21	0,53	0,22
Lazer	0,79	0,95	0,84	0,92	0,72
Vestuário	1,17	2,43	1,68	1,48	0,86
Transportes	1,19	2,45	1,70	1,33	0,90
Veículos	1,53	0,27	0,20	0,68	2,34
Total	9,87	26,48	13,98	10,47	7,34

Fonte: POF/IBGE (1996), microdados

O Estudo mostra, também, com base nos dados da Pesquisa de Orçamento das Famílias do IBGE de 1995/96, que a tributação direta das famílias que percebem renda mensal de até 2 salários mínimos é inferior a 2 % de sua renda bruta, e, para as famílias cuja renda bruta mensal supera os 30 salários mínimos, esse percentual fica em torno de 11 %. Assim, embora a tributação direta aumenta com o aumento da renda das famílias, o que se comprova é que esse aumento da tributação não é proporcional, ou seja, enquanto que a tributação direta da última classe das famílias é 6 vezes maior em relação à primeira, o recebimento médio da última classe é 37 vezes superior àquela. Ou seja, o grau de progressividade da tributação direta é insuficiente para compensar a grande desigualdade da distribuição de renda no Brasil.

Em estudo mais recente, denominado Tributação e Equidade no Brasil, Jorge Abrahão Castro *et alii*²⁶⁷ apresentaram um quadro comparativo da evolução da tributação direta e indireta e da carga tributária total para cada faixa de renda familiar, conforme Tabela 4, a seguir.

Tabela 4. Carga Tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias (1996 a 2003)

²⁶⁷ CASTRO, Jorge Abrahão; SANTOS, Cláudio Hamilton dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e Equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 208-2009**, p. 15.

Renda Mensal familiar em SM	trib. direta (% da renda fam.)		trib. Indireta (% da renda liq. das fam.)		carga trib. total		Acrésc. de carga trib. entre 1996 a 2003
	1996	2003	1996	2003	1996	2003	
Até 2	1,70	3,10	26,50	45,80	28,20	48,80	20,60
2 a 3	2,60	3,50	20,00	34,50	22,60	38,00	15,40
3 a 5	3,10	3,70	16,30	30,20	19,40	33,90	14,50
5 a 6	4,00	4,10	14,00	27,90	18,00	32,00	14,00
6 a 8	4,20	5,20	13,80	26,50	18,00	31,70	13,70
8 a 10	4,10	5,90	12,00	25,70	16,10	31,70	15,60
10 a 15	4,60	6,80	10,50	23,70	15,10	30,50	15,40
15 a 20	5,50	6,90	9,40	21,60	14,90	28,40	13,50
20 a 30	5,70	8,60	9,10	20,10	14,80	28,70	13,90
Mais de 30	10,60	9,90	7,3	16,40	17,90	26,30	8,40

Fonte: Zocckun *et al.* (2007)

De uma simples análise da tabela acima, percebe-se que a tributação direta sobre as famílias de baixa renda (renda mensal familiar menor que 2 SM) aumentou, no período de 1996 a 2003, de 1,7 para 3,10 % da renda familiar, ao passo que a tributação indireta aumentou de 28,2 % para 48,8 % da renda líquida dessas famílias no mesmo período. Dessa tabela também se conclui que houve um acréscimo na carga tributária de 20,6 % nesse período para as famílias que auferem renda de até 2 SM, enquanto que o aumento da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 SM esse acréscimo ficou em torno de apenas 8 %.

Ainda, também se pode constatar que a proporção entre a carga tributária direta das famílias com renda acima de 30 SM em relação às famílias cuja renda não supera os 2 SM era em torno de 5 vezes em 1996, diminuindo para aproximadamente 3 em 2003. Ou seja, diminuiu a progressividade da tributação direta nesse período. Conclui-se também que, em 2003, muito embora a tributação direta das famílias mais abastadas seja em torno de 3 vezes maior que a das famílias mais humildes, a sua renda suplanta em mais de 15 vezes a renda daquelas, o que é uma clara evidência que a progressividade da tributação direta não ocorre na mesma intensidade do aumento da renda.

O que se evidencia, portanto, é que o sistema tributário brasileiro, no seu conjunto, apresenta alto grau de regressividade, e isso é um fator que contribui para a manutenção da pobreza e da grande desigualdade da distribuição de renda em nosso país.

E essa regressividade se constata pela predominância da tributação sobre o consumo, que já no ano de 2009 ultrapassava 50 % do Produto Interno Bruto do Brasil, conforme se comprova no quadro abaixo referido por Buffon:²⁶⁸

Composição da Carga Tributária - 2009

Tipo de Base	R\$ milhões	% PIB	% Participação
Total da Receita Tributária	1.038.168,00	33,03	100
Tributos sobre o Consumo	569.927,46	18,13	54,90
Tributos sobre a Renda	279.679,61	8,90	26,94
Tributos sobre o Patrimônio	38.639,32	1,23	3,72
Outros Tributos	149.921,80	4,77	14,44

Fonte: Sindifisco Nacional

Esclareça-se que neste quadro foram incluídos como tributos sobre o consumo o Imposto de Importação, o IPI, o IOF, o ICMS, o ISS, a COFINS, o PIS, a contribuição previdenciária, CPP e a CIDE. Como tributos sobre patrimônio são considerados o ITR, o IPVA, o ITCD e o ITBI.

Os demais tributos são constituídos pelas taxas, outras contribuições previdenciárias, segurados domésticos, entidades filantrópicas, contribuição patronal para a previdência dos servidores e outros tributos federais, estaduais e municipais.

Ainda conforme Buffon, a tributação sobre a renda e sobre o patrimônio em países estrangeiros, ao contrário do que ocorre no Brasil, é muito mais preponderante do que a tributação sobre o consumo. Como exemplo, nos países membros da OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a tributação sobre a renda gira em torno de 34,90 % do total da carga tributária, a tributação do patrimônio fica, na média, em 5,6 %, e a tributação sobre o consumo representa em torno de 31,90 do total da tributação. Inclusive, é de se salientar, em alguns países, como é o caso da Coreia do Sul, do Canadá, da Grã-Bretanha e dos Estados Unidos, a tributação sobre o patrimônio ultrapassa os 10 % do total da arrecadação.

No caso da tributação estadual do Estado do Rio Grande do Sul, a situação é, no mínimo, alarmante em termos de regressividade, visto que o único tributo que incide sobre o consumo, no caso o ICMS, atingiu, em 2015, quase 90 % da arrecadação tributária, conforme tabela abaixo, obtida no site da Sefaz/RS:

²⁶⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 209.

Tabela 14 - RESENHA DA RECEITA DO ESTADO EM 2015 (VALORES NOMINAIS)

Receita	2014	2015	Varição	Participação
Receita tributária	28.708.423.575	30.480.332.891	6,17%	100,00%
Impostos	28.426.849.274	30.188.577.809	6,20%	99,04%
ICMS	25.854.213.139	27.125.892.798	4,92%	88,99%
IPVA	2.239.001.760	2.426.596.661	8,38%	7,96%
ITCD	333.634.375	636.088.350	90,65%	2,09%
Taxas	281.574.302	291.755.082	3,62%	0,96%

Conforme esta tabela, pode-se comprovar ainda, que os tributos incidentes sobre o patrimônio, quais sejam, o IPVA e o ITCD, juntos representam apenas 10 % da arrecadação com impostos no Estado do RS. Evidentemente que nesta análise deve-se considerar que não está incluído o Imposto de Renda, que é de competência da União. Portanto, percebe-se que o Estado do RS tem dado muito mais ênfase à tributação do consumo em relação ao patrimônio, embora seja este muito mais representativo da capacidade econômica dos contribuintes.

2.2.2. Seção II– A essencialidade como princípio de tributação

Para Caliendo Velloso da Silveira,²⁶⁹ essencialidade é um conceito que serve para a proteção da dignidade da pessoa humana e que deve ser utilizada através de instrumentos tributários. Dessa forma, deve englobar não somente os produtos essenciais à sobrevivência, mas também aqueles necessários à manutenção de uma qualidade de vida digna.

Tendo em vista as grandes diversidades regionais e temporais, indubitavelmente que a escolha dos produtos essenciais deve levar em conta os costumes, a cultura e as peculiaridades locais, uma vez que o que é essencial em uma região pode não o ser em outra.

Assim, a essencialidade será o vetor para escolha dos produtos que, por meio da seletividade, terão o ônus tributário aumentado ou diminuído em função exatamente do grau de importância do produto para as necessidades vitais do consumidor. Com isso, os produtos mais essenciais deverão sofrer pouca ou nenhuma incidência tributária, ao passo que os produtos menos essenciais ou supérfluos deverão submeter-se a uma carga tributária mais onerosa.

²⁶⁹ SIVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 160.

A essencialidade do produto, portanto, vai ser o critério direcionador para que o legislador estabeleça uma tributação sobre o consumo de forma a não onerar aqueles produtos que são essenciais à sobrevivência da pessoa, permitindo, com isso, o acesso ao mínimo existencial das pessoas de baixa renda.

Uma tributação demasiada sobre os produtos essenciais certamente tornaria esses produtos inacessíveis às pessoas mais humildes, colocando-os à margem da sociedade, privando-os do indispensável a uma existência digna.

Salienta Oliveira²⁷⁰ que, para atender ao princípio da capacidade contributiva, deve-se promover a exoneração do imposto de consumo sobre os bens essenciais, como é o caso de produtos de higiene, vestuário, saúde e produtos de alimentação. Ou seja, os produtos de primeira necessidade devem ser afastados da imposição tributária sobre o consumo, haja vista serem indispensáveis à manutenção do mínimo existencial. Caso contrário, estará sendo violado o mínimo indispensável à manutenção do contribuinte e de seus dependentes, pois não revelarão capacidade econômica para adquiri-los.

Para Leão,²⁷¹ a utilização da essencialidade serve para reduzir a regressividade dos impostos sobre o consumo, embora não seja capaz de eliminá-la. A essencialidade está prevista como critério para a utilização da seletividade do IPI, sendo esta também facultativa para o ICMS.

Assim, afirma, são classificados como essenciais os produtos que satisfaçam às necessidades básicas das pessoas, que no passado reduziam-se ao vestuário e alimentação. Porém hoje, no mundo moderno e globalizado, entende que também devem fazer parte dos produtos essenciais a moradia, a educação, a assistência médica, a aquisição de equipamento de informática e os cursos de línguas, pois, na realidade atual, o acesso à informação é imprescindível. Portanto, a essencialidade implica a adoção de alíquotas diversas na tributação sobre o consumo, sendo ela graduada na razão inversa da essencialidade das mercadorias ou serviços.

²⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 86.

²⁷¹ LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 99.

Buffon²⁷² lembra que a essencialidade é o “norte” para a seleção de alíquotas do imposto sobre o consumo, de forma a adequá-los ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, os bens indispensáveis à subsistência, embora não sejam consumidos exclusivamente pelas pessoas mais humildes, implicam para eles uma despesa relevante, devendo, portanto, ser onerados menos gravosamente. Já os produtos menos essenciais, por serem consumidos pelas classes sociais mais favorecidas, devem ser gravados com tributação mais severa, de forma a concretizar a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Rosane Danilevicz²⁷³ entende que, por se relacionar a fins e valores, a essencialidade pode ser compreendida como um verdadeiro princípio constitucional. E isso ocorre porque, tendo a justiça como critério valorativo, atua como um instrumento de controle da tributação.

Assevera, ainda, que, embora o princípio da essencialidade não possua demarcações precisas para a sua aplicação, ele tem por objetivo limitar a discricionariedade do legislador, determinando-lhe a obrigação de considerar a essencialidade dos produtos no momento da escolha dos bens sobre os quais incidirá o tributo, e em que medida.

Revela, também, que a essencialidade tem particular aplicação nos impostos indiretos sobre o consumo, onde ocorre a transferência do ônus tributário ao adquirente do produto, mercadoria ou serviço, de modo que, para minimizar o efeito dessa repercussão, a alíquota aplicável deve ser menor para os produtos mais essenciais, devendo ser maior para os produtos menos essenciais ou supérfluos.

Embora reconhecendo a grande dificuldade em se estabelecer o que é essencial, entende ser possível determinar um conjunto mínimo de produtos e serviços que são indispensáveis a uma existência digna da pessoa humana. Assim, são essenciais aqueles produtos indispensáveis à sobrevivência dos indivíduos com dignidade. Desse modo, possuem seu elevado nível de essencialidade os produtos como remédios, gêneros alimentícios, instrumentos de trabalho, gás natural, peças

²⁷² BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 214.

²⁷³ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. 2008, p. 82.

básicas de vestuário, telefonia, energia elétrica, combustíveis e materiais escolares e de construção.

Ao tratar da essencialidade, o professor Canazaro²⁷⁴ nos lembra que a primeira atenção ao tema no Brasil ocorreu com a Constituição de 1946 que, embora não se referisse expressamente ao termo essencialidade, isentava do imposto sobre o consumo as mercadorias que a lei classificasse como indispensáveis à alimentação, ao vestuário, à habitação e ao tratamento médico das pessoas de menor poder aquisitivo. Por sua vez, a Constituição de 1967 manteve a isenção dos produtos de primeira necessidade e passou a utilizar a expressão essencialidade apenas para o IPI. Já a Emenda Constitucional de 1969, manteve a essencialidade em relação ao IPI, mas suprimiu a desoneração dos bens de primeira necessidade em relação ao ICM.

A Constituição de 1988, por sua vez, passou a fixar a obrigatoriedade da observância da essencialidade no IPI e sua facultatividade em relação ao ICMS, conforme art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III, respectivamente.

Canazaro salienta, ainda, que essencialidade não se confunde com seletividade. Esta significa seleção e implica a utilização de um critério de comparação entre sujeitos, que podem ser pessoas ou coisas. Já aquela, a essencialidade, é o estado ou qualidade do que é indispensável ou essencial, vinculado ao um padrão mínimo de vida digna ou à garantia do bem-estar das pessoas.

A seletividade, pondera ainda, não está atrelada exclusivamente à essencialidade, mas sim à identificação de grupos. E mais, pode também ser aplicada a outros impostos que não sejam os de consumo (ex: IPTU). Assim, a seletividade não é princípio, é apenas uma forma imposta pela Constituição para a concretização de alguns princípios, como é o caso da essencialidade e da capacidade contributiva.

Dessa forma, o que deve nortear o legislador na graduação dos impostos sobre o consumo é a essencialidade e não a seletividade.

A definição do que seja essencial do ponto de vista do Direito, entretanto, não é tarefa muito fácil. Ao se tentar conceituar a essencialidade, é necessário se levar em conta elementos históricos, geográficos e políticos. Assim, em face da dificuldade de se estabelecer o que é essencial, há uma falta de clareza, tanto da doutrina, como

²⁷⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 99.

da jurisprudência, em se analisar o tema relativo à eficácia da essencialidade na tributação sobre o consumo.

É preciso considerar, ainda, que a essencialidade não impõe ao legislador a tarefa de estabelecer aquilo que é mais ou menos essencial. Ela impõe o dever de relacionamento entre grupos de mercadorias ou serviços de acordo com o grau de essencialidade, de forma que o legislador defina a graduação da tributação, objetivando a divisão igualitária da carga fiscal nos impostos sobre o consumo.

Dessa forma, a essencialidade é uma norma que atua como um critério de comparação entre mercadorias e serviços, que tem como objetivo a igualdade na tributação sobre o consumo.

Em relação a seus destinatários, a essencialidade possui duas limitações: uma positiva e uma negativa. Na dimensão positiva, exige que o legislador atente ao grau de essencialidade das mercadorias e serviços no dimensionamento da tributação sobre o consumo. Já na dimensão negativa, proíbe a utilização de outros critérios que não a essencialidade na comparação entre essas mercadorias ou serviços, quando a finalidade a ser almejada é a igualdade na tributação.

Portanto, a essencialidade estará atendida quando a legislação tributária onerar igualmente mercadorias e serviços que tenham a mesma finalidade ou natureza, e desigualmente os serviços e mercadorias com finalidades ou naturezas diversas, ou, então, quando o tratamento diferenciado possuir fundamento constitucional.

Sob o ponto de vista jurídico, a essencialidade se refere a mercadorias e serviços que se revelem indispensáveis à segurança, ao bem-estar, e à promoção da igualdade e da justiça. Dessa forma, são essenciais aquelas mercadorias e serviços indispensáveis à alimentação, à moradia, ao trabalho, à educação, à saúde, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à defesa do meio ambiente, à assistência aos desamparados e à manutenção e proteção da dignidade humana.

Questão que tem gerado discussões doutrinárias se refere à dimensão normativa da essencialidade, sendo que alguns autores a ela se referem como técnica de tributação, outros como regra, e outros como princípio.

Para os autores que consideram a essencialidade como técnica de tributação,²⁷⁵ a mesma tem como objetivo orientar o legislador no sentido de tributar

²⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**, 9. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 307.

menos gravosamente aquilo que é essencial e mais gravosamente o que for supérfluo. Essa técnica, todavia, não leva em conta a natureza normativa da essencialidade, uma vez que apenas define como ela acontece nos casos concretos, sem definir a sua eficácia perante o sistema tributário.

Os doutrinadores que veem na essencialidade uma regra, justificam o seu posicionamento na forma como ela foi expressa no texto constitucional, ou seja, em função de sua inaplicabilidade a todos os tributos. Entretanto, a sua não aplicação a todos os tributos não implica a sua natureza como regra.

Por fim, há uma gama considerável de autores que consideram a essencialidade como princípio. E os princípios são normas de valor superior que estabelecem um mandamento a ser observado de acordo com as possibilidades concretas, mediante ponderação. São normas que possuem eficácia imediata e direta, que possuem a função de buscar os objetivos do sistema jurídico. Desse modo, é inegável que a essencialidade é um princípio, uma vez que não é apenas uma cláusula de cunho instrumental. É uma norma que tem como objetivo a promoção da finalidade constitucional da divisão igualitária da carga fiscal na tributação sobre o consumo.

A essencialidade não se aplica sobre todos os tributos. Aplica-se sobre os impostos de consumo, como o ICMS, o IPI e o ISS, impostos cuja tributação atinge um fato econômico que consiste no consumo de serviços ou mercadorias.

Algumas dúvidas surgiram com relação à eficácia da essencialidade no IPI e no ICMS em função de sua positivação na Constituição de 1988. No que se refere ao IPI, a doutrina é uniforme, pois o texto constitucional menciona a sua observância obrigatória, não restando quanto a isto qualquer dúvida. Já no caso do ICMS, surge a divergência entre os autores, visto que o dispositivo constitucional adota a sua facultatividade em relação a esse imposto de competência estadual. Há aqueles que entendem ser ela facultativa,²⁷⁶ e aqueles que defendem a sua obrigatoriedade.²⁷⁷

Para o professor Canazaro,²⁷⁸ a essencialidade é princípio, e é obrigatória. Isso porque, entende, considerar a essencialidade como mera opção do legislador seria dotar de nenhuma eficácia o inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF/88. E mais, se ela

²⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 238.

²⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 95.

²⁷⁸ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 120.

fosse apenas facultativa, não haveria a necessidade de sua previsão específica no texto constitucional.

Assim, não há margem para a discricionariedade na aplicação ou não da essencialidade na tributação do ICMS. Sua observância é dever do legislador estadual, independentemente da expressão “poderá”, conforme redação do dispositivo constitucional, pois só com sua observância compulsória se poderá alcançar a igualdade na tributação sobre o consumo.

E mais, continua Canazaro,²⁷⁹ embora não prevista no texto constitucional, a essencialidade também se aplica ao ISS, devendo o legislador municipal observar o grau de essencialidade do serviço prestado na graduação desse tributo, em face da uniformidade do sistema tributário e em consonância com o dever de promoção da igualdade na tributação.

Tendo em vista que a promoção da igualdade na tributação sobre o consumo implica que o legislador deve considerar o grau de essencialidade das mercadorias e serviços na imposição da carga tributária, necessário se faz esclarecer como isso ocorre. Destarte, é imperioso esclarecer quais são os instrumentos de que dispõe o legislador para a concretização do princípio da essencialidade tributária nos impostos sobre o consumo.

Para a grande maioria da doutrina, o instrumento utilizado para a efetivação da essencialidade é a variação de alíquotas. Portanto, a essencialidade está ligada a um sistema de variação de alíquotas, de modo que os produtos e mercadorias essenciais sejam tributados com alíquotas menores e os produtos ou mercadorias não essenciais, supérfluos ou de luxo, sejam tributados com alíquotas maiores.

Outro instrumento utilizado pelo legislador para a concretização do princípio da essencialidade na tributação é a redução de base de cálculo. Nesse caso, sem se alterar a alíquota, a redução da base de cálculo pode ser utilizada como meio para reduzir o gravame na tributação das mercadorias e serviços essenciais. É o que ocorre, por exemplo, com a redução da base de cálculo na “cesta básica de alimentos” e na “cesta básica de medicamentos” na tributação do ICMS do Rio Grande do Sul.

Também a concessão de isenções pode ser utilizada como alternativa para a implementação do princípio da essencialidade na tributação. Assim, para as

²⁷⁹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 125.

mercadorias que são consideradas de extrema necessidade para a manutenção do mínimo existencial e dignidade das pessoas, pode-se conceder a isenção total do tributo sobre o consumo, de forma a possibilitar a sua aquisição pelas pessoas de baixo poder aquisitivo. Como exemplo, podemos citar a legislação tributária do ICMS do Rio Grande do Sul que prevê a isenção desse imposto nas saídas internas a consumidor do leite fluido, de frutas e de hortaliças.

Ainda segundo Canazaro,²⁸⁰ a concessão de benefícios fiscais não pode ser considerada como uma forma de efetivação do princípio da essencialidade. Isso porque esse tipo de benefício implica, na maioria das vezes, a concessão de um crédito fiscal que possui como consequência a redução do imposto a pagar por parte do seu beneficiário, o produtor ou fabricante da mercadoria ou o fornecedor do serviço. Porém, isso não importa em uma redução direta no valor do imposto transferido ao consumidor, uma vez que referido valor está incluído no preço da mercadoria ou serviço.

Outro tema recorrente e que tem causado muita discussão na doutrina é a ligação ou não entre a essencialidade e a progressividade e entre a essencialidade e a extrafiscalidade.

A essencialidade diverge da progressividade, pois a essencialidade é utilizada para a obtenção na igualdade na tributação sobre o consumo, e para sua efetividade o destinatário da norma, o legislador, deve comparar grupos de mercadorias e serviços diferentes, a fim de impor graus diversos de tributação em face de sua essencialidade. Já a progressividade é uma excelente técnica para a obtenção da igualdade na tributação quando se leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte, e quando se está diante de uma mesma mercadoria, serviço ou bem considerado. Ou seja, a progressividade não se aplica nos impostos sobre o consumo, mas sim a essencialidade. Até porque isso seria impraticável, pois como se poderia, por exemplo, estabelecer uma alíquota ou uma redução de base de cálculo para quem compra 1 (um) litro de leite e outra alíquota, ou a não aplicação da redução de base, para quem compra, por exemplo, 10 (dez) litros de leite? A princípio, poder-se-ia presumir que quem compra dez vezes mais leite do que outra pessoa possui maior capacidade contributiva, mas não teria aplicação prática, pois aquele que pretende

²⁸⁰ CANAZARO, Fábio. CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 133.

comprar 10 (dez) litros de leite poderia se exonerar do gravame comprando 1 (um) litro de leite de cada vez.

Além disso, a essencialidade também se diferencia da extrafiscalidade. Aquela é utilizada como forma de obtenção da igualdade da tributação nos impostos sobre o consumo, onerando as mercadorias na razão inversa de sua essencialidade. Esta, a extrafiscalidade, é utilizada como instrumento de intervenção do estado na sociedade, com o fim de estimular ou desestimular condutas do cidadão, de forma que o seu critério pode não ser o da essencialidade. Assim é o que ocorre com o regime simplificado de tributação nas Empresas de Pequeno Porte e Microempresas que têm um tratamento tributário diferenciado, mas com a adoção de uma alíquota única nas mercadorias e serviços por elas comercializados, independentemente da essencialidade dos mesmos.

Cabe acrescentar, por fim, que o princípio da essencialidade, embora dirigido especialmente ao legislador, também vincula o Executivo e o Judiciário.

Assim, o Executivo, ao estabelecer instrumentos normativos, como é o caso de decretos, instruções normativas, normas complementares, etc., deve atender e promover com a maior eficácia possível o princípio da essencialidade. É o que ocorre no IPI, onde, em determinadas circunstâncias, cabe ao Poder Executivo a fixação de suas alíquotas. Nesse caso, deve ele atender ao princípio da essencialidade.

No caso do Poder Judiciário, se ele verificar que a norma tributária não atende ao princípio da essencialidade, é seu dever declará-la inconstitucional por violação à essencialidade tributária. Desse modo, se o legislador estabelecer uma alíquota maior sobre uma mercadoria essencial e uma alíquota menor sobre uma mercadoria supérflua, pode o Judiciário ser provocado para fazer valer o princípio da essencialidade. Assim ocorreu na legislação do ICMS do Rio de Janeiro, que atribuía alíquota de 25 % para a energia elétrica (mercadoria essencial) e alíquota menor para as bebidas alcoólicas (supérfluas). Tal dispositivo foi julgado inconstitucional por violar o princípio da essencialidade.²⁸¹

²⁸¹ TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, Órgão Especial, Rel. Desembargador Roberto Wider. Julgado em 27/03/2006.

2.2.3. Seção III – A seletividade em função da essencialidade dos produtos e mercadorias como instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos

De forma a atender ao princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, para os autores que assim entendem, os produtos são tributados de acordo com sua essencialidade, de tal forma que os bens de primeira necessidade sejam tributados menos gravosamente do que os bens menos essenciais.

Entretanto, ocorre que, sendo o bem essencial, tanto o pobre como o rico o comprará, arcando ambos com a mesma carga tributária, muito embora tenham diferentes capacidades contributivas. Portanto, o princípio pode não ser verificado na sua exata medida.

A tributação indireta é muito utilizada, pois é vista como uma forma de arrecadação muito interessante pelos políticos brasileiros, haja vista que, ao contrário da tributação direta, ela não é facilmente perceptível pela maioria dos consumidores finais.

O professor Sacha Calmon²⁸² assinala que na Europa a arrecadação tributária com os impostos indiretos corresponde a 40 % do total da arrecadação, ao passo que a arrecadação como os impostos diretos, que atendem ao princípio da capacidade contributiva, corresponde a 60 %. No Brasil, entretanto, a situação praticamente se inverte.

A título exemplificativo, salienta, no Brasil, no ano de 2000, a carga tributária era assim repartida: 21 %, tributação sobre a renda; 48 % sobre o consumo; 4% sobre a propriedade; 25 % sobre a seguridade social e 2 % sobre outros tributos.

Com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, entende-se que o mesmo, embora de forma imperfeita, pode ser implementado por meio da essencialidade e seletividade. Assim, os produtos de primeira necessidade devem ter carga tributária nula ou reduzida, de modo que possam ser adquiridos por todos os indivíduos. Por outro lado, o Estado pode impor carga tributária mais gravosa aos produtos supérfluos, pois, não sendo essenciais, o seu não consumo não implica nenhuma perda para o sujeito passivo, nem afetará o seu mínimo existencial.

²⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 81.

De todo modo, nos lembra José Marcos Domingos de Oliveira,²⁸³ os produtos supérfluos não podem ser gravados em demasia, pois o imposto excessivo, vulnerador da capacidade contributiva, acabaria exaurindo a própria fonte do tributo, inviabilizando a arrecadação futura, implicando em tamanha transferência de recursos privados para o Estado que poderia caracterizar verdadeira estatização da atividade econômica e dos bens de produção.

No que tange aos impostos indiretos, entende, ainda, José Marcos Domingos de Oliveira²⁸⁴ que o princípio da capacidade contributiva também a eles se aplica. Tais impostos, frisa, que oneram o consumidor final, foram instituídos no final da Idade Média, não só com o objetivo de aumentar a arrecadação, mas para onerar o clero e a nobreza, que não eram atingidos pela tributação direta, em virtude das isenções e imunidades a eles concedidas.

Como em tais impostos o ônus tributário é repassado do contribuinte de direito (que deve recolher o tributo) para o contribuinte de fato (o consumidor final), através do fenômeno da repercussão, a Constituição faz uso dos mecanismos da seletividade para evitar que o consumo de certos bens se torne excessivamente oneroso para as pessoas de menor capacidade econômica.

Por conseguinte, os produtos essenciais devem ter sua tributação nula ou então reduzida ao máximo. Se isto não ocorrer, estar-se-á privando os contribuintes mais humildes, e os que deles dependem, do mínimo necessário à sobrevivência, uma vez que não têm poder econômico para a sua aquisição.

Segundo Rohenkhol,²⁸⁵ nos impostos indiretos, como é o caso do ICMS e do IPI, além do PIS e da COFINS não cumulativos, cabe ao legislador a tarefa de graduar a exação tributária com base na essencialidade da mercadoria ou do produto industrializado, conforme mandamento constitucional.

E a seletividade para Ricardo Lobo Torres²⁸⁶ significa que a carga tributária incide sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo e na razão direta de sua superficialidade. Assim, a essencialidade admite a graduação do imposto de modo que ele incide menos gravosamente ou inexistente nos produtos que

²⁸³ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 83.

²⁸⁴ Ibidem, p. 85.

²⁸⁵ ROHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007 p. 207.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**, vol. II – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 321.

atendam às necessidades primárias, e de maneira mais severa nos bens e produtos de menor utilidade social. Portanto, não há justificativa racional na tributação dos bens necessários à sobrevivência do indivíduo em condições mínimas de dignidade humana.

Por outro lado, na graduação da exação também deve ser levado em conta um limite máximo, uma vez que a imposição não pode ser tão gravosa sob pena de configurar verdadeiro confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF/88. Não pode, portanto, a carga tributária ser tão excessiva a ponto de absorver a propriedade privada, ou frustrar o exercício da livre iniciativa e dos direitos fundamentais da pessoa.

Regina Helena Costa²⁸⁷ refere que nos impostos indiretos ocorre o fenômeno da repercussão, no qual o contribuinte de direito, obrigado a recolher o tributo, repassa o seu ônus ao contribuinte de fato, o consumidor ou adquirente final do bem ou produto.

Sustenta a professora a possibilidade de aplicação do princípio aos chamados impostos indiretos, que ocorre, todavia, de modo um pouco diverso do que nos impostos diretos. Naqueles, existe uma certa dificuldade na consideração dos aspectos pessoais do contribuinte em relação à carga tributária que deve suportar, de modo que fica um pouco prejudicada a aplicação do princípio.

De todo modo, mesmo que não seja possível levar-se em conta as condições pessoais dos sujeitos passivo, o princípio pode ser prestigiado através dos institutos da essencialidade e da seletividade, que impõem carga tributária mais gravosa a produtos menos essenciais e reduzem ou eliminam o ônus tributário aos bens de primeira necessidade.

Não se pode negar que o consumo de certos bens revela riqueza, como é o caso de bens supérfluos ou de luxo. Portanto, pondera, não é insensato permitir que a exação tributária seja maior no consumo desses bens, acessíveis apenas a poucas pessoas de situação econômica privilegiada, relativamente à carga tributária que incide sobre os bens de primeira necessidade, que compõem o chamado mínimo vital, necessário à sobrevivência digna das pessoas.

²⁸⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 53.

Para Casalta Nabais,²⁸⁸ nos impostos indiretos, o indivíduo que sofre a carga fiscal fica no anonimato, tendo em vista o fenômeno da repercussão do imposto nos preços das mercadorias, bens ou serviços, de forma que a capacidade contributiva se baseia numa capacidade de pagar típica e objetiva assentada numa relação de normalidade lógica entre a capacidade de comprar bens e serviços e a capacidade contributiva. Desse modo, o princípio da capacidade contributiva também se aplica aos impostos indiretos, já que a possibilidade de aquisição de bens, serviços e mercadorias é indício de capacidade contributiva.

Lembra Micaela Dominguez Dutra²⁸⁹ que o consumo é um índice de capacidade contributiva. Como os impostos indiretos são os que atingem exatamente a renda consumida, é inquestionável que o princípio da capacidade contributiva a eles se aplica. E, como nesses impostos não há como se identificar o contribuinte de fato, a carga fiscal deve ser graduada segundo a essencialidade do produto. Para tal fim, utiliza-se da técnica da seletividade em função da essencialidade do bem, de modo que aqueles mais essenciais, e fundamentais para as pessoas mais pobres, sofram uma tributação reduzida, ou nem sejam tributadas. E, por outro lado, as mercadorias mais supérfluas, normalmente consumidas pelas pessoas de maior poder econômico, devem ser oneradas com um gravame fiscal mais acentuado.

Rosane Danilevicz,²⁹⁰ entende ser a seletividade também um princípio que o constituinte se utilizou para minimizar o efeito da repercussão nos impostos sobre o consumo e, também, como forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos adquirentes dos bens e serviços.

A seletividade implica, desse modo, uma maior tributação aos produtos, mercadorias e serviços supérfluos, e uma reduzida ou inexistente tributação aos bens necessários às necessidades básicas dos indivíduos.

Desse modo, a seletividade seria uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, visto que, embora não se possa verificar as condições pessoais do adquirente, o consumo é, inegavelmente, um indicador de riqueza.

²⁸⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 480.

²⁸⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 129.

²⁹⁰ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. 2008, p. 85.

Entretanto, é inegável que o consumo revela apenas uma presunção de riqueza, de modo que a seletividade pode apresentar distorções na sua aplicação, uma vez que é perfeitamente possível que as pessoas mais abastadas venham a consumir produtos básicos, sendo favorecidos com uma tributação reduzida. Da forma, também é possível, embora em casos muito menos frequentes, que as pessoas humildes venham a consumir produtos de luxo, ou supérfluos, tendo que arcar com uma pesada carga fiscal. De todo modo, a aquisição de produtos altamente suntuosos pelas pessoas de reduzida capacidade econômica constitui-se, na prática, verdadeira exceção.

A implementação da seletividade, lembra Rosane Danilevicz,²⁹¹ não ocorre somente pela diferenciação de alíquotas em função da essencialidade das mercadorias, mas pode ser efetivada também por meio de reduções de base de cálculo, de isenções, de incentivos fiscais, ou através de qualquer outra forma de redução da carga tributária. De todo modo, essas técnicas devem ser empregadas de forma que a carga tributária seja menor para os produtos essenciais e maior para os produtos menos essenciais.

Edilson Pereira Nobre Júnior²⁹² também pondera a dificuldade de observação das qualidades pessoais daquele que efetivamente suporta o ônus fiscal nos impostos indiretos, haja vista que nestes o dever de recolher o imposto recai no chamado contribuinte de direito, sendo que o seu encargo é, todavia, suportado por outro indivíduo, o contribuinte de fato. Ou seja, o contribuinte de direito recolhe o tributo, porém repassa o encargo do mesmo ao preço do produto, de forma que o seu ônus será suportado pelo consumidor final, o contribuinte de fato.

Para contornar esse problema e tentar ao máximo possível levar em conta as condições pessoais daqueles que efetivamente vão arcar com o ônus da imposição tributária, foi criada a técnica da seletividade. Assim, na graduação de tais impostos, deve-se levar em conta a essencialidade dos produtos tributados.

Com isso, os bens essenciais, necessários à sobrevivência das pessoas, devem ser tributados com uma alíquota baixa, ou, então, não serem tributados, enquanto que os menos essenciais ou supérfluos devem ter alíquotas maiores, uma

²⁹¹ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. 2008, p. 89.

²⁹² JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 67.

vez que seus adquirentes denotam a presença de maior poder econômico e, conseqüentemente, maior capacidade contributiva.

Também Zilveti²⁹³ reconhece a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo ou sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS e do IPI. Saliencia, entretanto, que em referidos tributos não é possível se mensurar com exatidão a renda líquida do contribuinte de forma a se ter a exata dimensão de sua possibilidade de arcar com a exação fiscal.

Muito embora se entenda ser mais equitativa a tributação da renda ganha do que a renda despendida (consumo), também é possível se afirmar que pelo consumo é possível se verificar uma relativa capacidade econômica do contribuinte. Assim, apesar de que nos impostos indiretos a renda disponível do cidadão possa ser apenas presumida, neles é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Buffon²⁹⁴ também vislumbra a dificuldade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos, pois nesses tributos o sujeito passivo repassa o ônus do tributo para o preço da mercadoria, de forma que é o consumidor final quem vai suportar o seu custo.

Entretanto, a fim de atender à capacidade econômica do consumidor, contribuinte de fato, é utilizado o critério da seletividade, de modo que os produtos mais essenciais tenham uma carga tributária reduzida, ou até nula, enquanto que os produtos mais supérfluos são tributados com alíquotas mais severas.

Refere, ainda, que a própria Constituição de 1988 em seu art. 153, § 3º, I, determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo em função da essencialidade dos Produtos, e o art. 155, § 2º, III, dispõe que o ICMS poderá ser seletivo.

Conti²⁹⁵ afirma que o princípio da capacidade contributiva se aplica tanto aos impostos ditos diretos, como aos indiretos. O que existe é apenas uma diferença na aplicação do princípio nesses tributos, uma vez que se utilizam de distintos critérios de mensuração da capacidade contributiva. Nos impostos indiretos, o critério para a

²⁹³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 276.

²⁹⁴ BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 213.

²⁹⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 67.

aplicação do princípio da capacidade contributiva é a seletividade em função da essencialidade.

Por isso, bens de primeira necessidade, embora não sejam consumidos exclusivamente pelas camadas mais pobres da população, devem ser tributados com alíquotas menores, pois representam para os menos afortunados um custo mais significativo. Por outro lado, os bens supérfluos, consumidos pelas pessoas de notória capacidade contributiva, devem ser tributados com alíquotas maiores, visto que os adquirentes possuem uma situação econômica mais privilegiada e podem arcar com o ônus do tributo.

Portanto, percebe-se que o consumo é uma medida da capacidade contributiva, pois está ligado diretamente ao poder de adquirir produtos, especialmente os produtos supérfluos, que estão fora do alcance das pessoas de menor poder aquisitivo.

Desse modo, através da seletividade pode-se impor uma carga tributária mais branda aos produtos essenciais, de forma a permitir que sejam adquiridos pelas pessoas de menor capacidade econômica. Caso contrário, essas pessoas estariam privadas do mínimo necessário à sobrevivência, visto não disporem de meio suficientes para suportarem o ônus fiscal.

Yamashita²⁹⁶ lembra que quanto menos essenciais os bens, a incidência tributária poderá ser maior. Isso significa que o tributo recai sobre os bens na razão direta de sua superficialidade e na razão inversa de sua necessidade ao consumo popular. É o que se denomina seletividade em função da essencialidade. Ou seja, a lei tributária pode graduar os produtos na razão inversa de sua utilidade.

Lembra, ainda, Yamashita, que o Supremo Tribunal Federal, no RE 213.396-SP²⁹⁷, ao tratar da constitucionalidade da substituição tributária, reconheceu a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos. Neste recurso, assim se manifestou o Relator do Acórdão, Ministro Ilmar Galvão: “Não há que se falar, portanto, em violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do

²⁹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 107.

²⁹⁷ Recurso comentado na Parte II deste trabalho, no item que trata da Aplicação do princípio na substituição tributária.

imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.”

Para Argos Gregório,²⁹⁸ o princípio da capacidade contributiva também se aplica nos casos onde é difícil a personalização dos impostos, como é o caso dos impostos indiretos. Nesses impostos, a capacidade contributiva se efetiva através da seletividade. É o que ocorre com o ICMS e o IPI, que, juntamente com os demais tributos progressivos, pautam a carga fiscal com base na capacidade econômica do contribuinte. Assim, nos impostos indiretos, através da seletividade, é possível a graduação das alíquotas na razão inversa da essencialidade dos produtos, o que atende ao princípio da capacidade contributiva.

Segundo Rocha,²⁹⁹ os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, têm a limitação de não poder avaliar as condições pessoais dos consumidores sobre os quais repercutiu o imposto. De todo modo, sendo o consumo também um índice de capacidade contributiva, os tributos indiretos também devem observar o princípio.

Para Herrera Molina,³⁰⁰ o consumo, juntamente com a renda e o patrimônio constituem manifestação de capacidade econômica que deve se submeter à tributação. Sendo a riqueza disponível aquela que excede ao necessário à subsistência, deve a mesma ser utilizada para contribuir com as despesas públicas. E o grau desta contribuição deve ser concretizado pelo legislador, em cuja tarefa deve levar em conta o princípio da capacidade econômica.

Fanucchi³⁰¹ lembra que nos impostos indiretos as qualidades pessoais do sujeito passivo não podem ser visualizadas adequadamente pelo legislador. Assim, a medida adequada para se efetivar a tributação conforme as possibilidades econômicas do contribuinte é através da utilização dos critérios da essencialidade e da seletividade. Desse modo, os produtos supérfluos devem ser mais onerosamente gravados, ao passo que os produtos de primeira necessidade devem ter carga tributária reduzida ou até não sofrer qualquer gravame tributário.

²⁹⁸ GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 127.

²⁹⁹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 91.

³⁰⁰ MOLINA, Pedro M. Herrera, **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 456.

³⁰¹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 166.

Para Spinelli,³⁰² a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos ocorre por meio da seletividade, sendo o critério de diferenciação a essencialidade dos produtos.

Dessa forma, também conclui que os produtos essenciais, indispensáveis às pessoas de baixa renda, devem ser tributados menos gravosamente, ou não ser tributados. Já os produtos supérfluos ou de luxo, só acessíveis às pessoas de maior capacidade contributiva, devem ser mais severamente tributados.

Pondera, ainda, que o consumo de certos bens evidencia a existência de capacidade contributiva, como é o caso de aquisição de joias, casacos de pele, automóveis de luxo, bebidas importadas, iates e sofisticados aparelhos eletrodomésticos. Sobre tais produtos, uma vez que o adquirente revela capacidade econômica elevada, deve a carga tributária ser mais gravosa. Muito embora possa alguém que não tenha significativa capacidade contributiva vir a consumir esse tipo de bens, isso se constituirá em uma exceção e em uma eventualidade.

Entretanto, o problema é que não existe um critério definido para se estabelecer se um produto é essencial ou não. Assim, conforme Lacombe,³⁰³ a essencialidade é definida por presunção. Então, presume-se que os produtos supérfluos ou de luxo sejam consumidos pelas pessoas com maior capacidade econômica.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva, no campo tributário, significa que a lei tributária deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Logo, a classificação de produtos diferentes para uma tributação desigual atende ao princípio da capacidade contributiva. Assim, se se tributasse o feijão da mesma forma que se tributa o caviar, estar-se-ia desatendendo ao princípio da capacidade contributiva.

Com relação à seletividade, assim se manifestou Nogueira:³⁰⁴

A melhor e legítima técnica legislativa, pois, para alcançar o pleno objetivo da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e dos serviços, é, dentro do Sistema Tributário Nacional, não apenas isentar, graduar alíquotas, mas para bens absolutamente essenciais, deve o Poder competente livrá-los de todos os ônus fiscais por meio da não incidência.

³⁰² SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001, p. 67.

³⁰³ LACOMBE, Américo. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 30.

³⁰⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Princípio da Seletividade do Tributo em função da Essencialidade do Tributo**. In: Revista dos Tribunais. São Paulo, Janeiro/90, Vol., 651, p. 11.

Spinelli³⁰⁵ salienta que a seletividade tem como objetivo proteger as pessoas menos favorecidas, com nenhuma ou reduzida capacidade contributiva, de uma tributação severa e injusta que venha a prejudicar a sua possibilidade de aquisição de bens e serviços essenciais à sua sobrevivência.

Portanto, a seletividade em função da essencialidade dos produtos é um critério muito eficaz para a tributação de acordo com a capacidade contributiva, critério este que, mesmo sendo facultativo como no caso do ICMS, deve ser sempre adotado como medida de justiça fiscal.

Para Conti,³⁰⁶ a seletividade em função da essencialidade aperfeiçoa-se no modo de tributar o consumo, pois os produtos adquiridos pelas pessoas dotadas de maior poder econômico são tributados mais gravosamente. Assim, a seletividade não é apenas uma recomendação, mas um princípio constitucional que deve basear a tributação do consumo.

Canazaro,³⁰⁷ ao tratar da seletividade em função da essencialidade nos impostos sobre o consumo, nos traz a questão a respeito de se saber em quantos grupos se deve separar as mercadorias a fim de se dimensionar a carga fiscal. Seriam apenas dois grupos de mercadorias: as essenciais e as não essenciais ou supérfluas, ou devem ser considerados mais grupos para a graduação das alíquotas?

A doutrina adota posicionamento diverso, havendo os que defendem o agrupamento das mercadorias em apenas dois grupos, como acima, outros defendendo até 4 (quatro) grupos, e outra parte adotando a divisão em 3 (três) grupos.

Para os que defendem a divisão em 3 (três) grupos, os mesmos seriam constituídos pelas mercadorias consideradas essenciais, pelas mercadorias úteis e pelas mercadorias supérfluas. As primeiras deveriam ser tributadas com alíquotas mais brandas, com o intuito de torná-las acessíveis às classes menos favorecidas; as segundas, sendo úteis, mas não indispensáveis, seriam tributadas com alíquotas moderadas; e as mercadorias supérfluas, constituídas por mercadorias de luxo, acessíveis somente por pessoas de alta capacidade econômica, seriam tributadas com alíquotas maiores.

³⁰⁵ SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001, p. 70.

³⁰⁶ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 69.

³⁰⁷ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 127.

E essa divisão em 3 (três) grupos de mercadorias em função de sua essencialidade difundiu-se na Comunidade Europeia, sendo exemplos o IVA em Portugal, com alíquotas de 6%, 13% e 21%, e na Itália, com alíquotas de 4%, 10% e 21 %, conforme sejam as mercadorias essenciais, úteis, ou supérfluas, respectivamente.

Entretanto, salienta Canazaro,³⁰⁸ não há um critério que estabeleça qual o número ideal de grupos de mercadorias a ser adotado. De todo modo, a divisão em 3 (três) grupos tem-se mostrado adequada para a concretização do princípio da essencialidade.

É de se salientar, por fim, que, para garantir um mínimo de efetividade ao princípio, deve-se separar as mercadorias em pelo menos 2 (dois) grupos de mercadorias, as essenciais, que promovem a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento e a dignidade das pessoas, e, de outro lado, as mercadorias não essenciais, ou de luxo, que não atendem, no mesmo grau, a esses objetivos constitucionais.

Também Aliomar Baleeiro³⁰⁹ admite a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, uma vez que o consumo revela inequivocamente uma manifestação de riqueza do contribuinte. Para tanto, deve a carga fiscal incidir mais pesadamente sobre os produtos de luxo ou supérfluos, consumidos normalmente pelas pessoas de maior poder aquisitivo, e menos gravosamente ou até ser isenta para os produtos de primeira ou média necessidade.

Américo Lacombe³¹⁰ também entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos impostos indiretos, devendo sua alíquota ser graduada segundo a essencialidade dos produtos. Diz, ainda, que o critério para se fixar a essencialidade é baseado em presunção, mas que, uma vez utilizados critérios razoáveis e normatizados, tal presunção torna-se verdade jurídica. Segundo ele, nos impostos sobre o consumo, utiliza-se a seletividade de alíquotas de modo que a

³⁰⁸ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 129.

³⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 578.

³¹⁰ LACOMBE, Américo. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 30.

tributação ocorra de acordo com a essencialidade das mercadorias, em consideração com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Adão Cassiano *et alii*³¹¹ também lembra que o IPI e o ICMS devem ser seletivos em função da essencialidade dos produtos ou mercadorias, de forma que se tribute mais gravosamente as mercadorias ou produtos considerados supérfluos ou de luxo, e menos gravosamente ou até não tributar aqueles considerados de primeira necessidade. Entende que a seletividade é um mecanismo que permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, onde a carga tributária é suportada pelo consumidor, o contribuinte de fato, uma vez que o encargo financeiro é a ele transferido pelo contribuinte de direito através do fenômeno da repercussão.

A seletividade do IPI está prevista na Tabela de Incidência do IPI, que prevê diferentes alíquotas para os mais diversos produtos, os quais foram classificados segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NBM/SH. Referida tabela foi recentemente alterada e aprovada através do Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016.

Com relação à aplicação da seletividade no ICMS, podemos citar o art. 27 do Decreto 37.699/97 (Regulamento do ICMS/RS - RICMS), que estabelece diferentes alíquotas para bens e mercadorias diversos, conforme sua natureza, finalidade e características. Também pode-se citar o art. 9º deste Regulamento, que prevê a isenção, bem como a redução da base de cálculo prevista em seu art. 23.

Importante realçar que no inciso II, do art. 23, do RICMS, está prevista a redução de base de cálculo, em função de sua essencialidade, para as mercadorias que compõe da denominada Cesta Básica de Alimentos do RS, bem como em seu inciso VIII a redução de base de cálculo dos produtos que compõem a Cesta Básica de Medicamentos do RS. Referidas mercadorias e produtos, que ficam com uma carga fiscal efetiva de 7 % do valor da operação, estão relacionados, respectivamente, nos Apêndices IV e V do Regulamento do ICMS do RS, conforme segue:

APÊNDICE IV

³¹¹ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; DANILEVICZ, Ígor; BERNI, Maurício Batista. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 132.

MERCADORIAS QUE COMPÕEM A CESTA BÁSICA DE ALIMENTOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, REFERIDAS NO LIVRO I, ART. 23, II

NOTA -O dispositivo mencionado refere-se à redução da base de cálculo do imposto em operações internas

(Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4313) do Decreto 51.646, de 15/07/14. (DOE

ITEM	MERCADORIAS
I	Açúcar
II	Arroz beneficiado
III	Banha suína
IV	Batata
V	Café torrado e moído, classificado no código 0901.21.00 da NBM/SH-NCM
VI	Carne e produtos comestíveis, inclusive salgados, resfriados ou congelados, resultantes do abate de frangos, de suínos, exceto javalis, e de gado vacum, ovino e bufalino NOTA - Revogada nota pelo art. 3º (Alteração 4102) do Decreto 50.863, de 19/11/13. (DOE 20/11/13) - Efeitos a partir de 01/12/13.
VII	Cebola
VIII	Conservas de frutas frescas, exceto de amêndoas, avelãs, castanhas e nozes
IX	<i>Excluído pelo art. 2º (Alteração 3594) do Decreto 48.840, de 01/02/12. (DOE 03/02/12) - Efeitos a partir de 03/02/12.</i>
X	Farinhas de trigo, inclusive com adição de fosfatos minerais, antioxidantes, emulsificantes, vitaminas ou fermento químico, farinhas de mandioca e de milho
XI	Feijão de qualquer classe ou variedade, exceto o soja
XII	Hortaliças, verduras e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas e nozes
XIII	Leite fluido
XIV	Margarina e cremes vegetais
XV	Massas alimentícias classificadas na subposição 1902.1 da NBM/SH-NCM, exceto as que devam ser mantidas sob refrigeração
XVI	Óleos vegetais comestíveis refinados, exceto de oliva
XVII	Ovos frescos
XVIII	Pão
XIX	Peixe, exceto adoque, bacalhau, merluza, pirarucu e salmão, em estado natural, congelado ou resfriado, desde que não enlatado nem cozido
XX	Sal
XXI	Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, classificadas no código 1901.20.00 da NBM/SH-NCM

16/07/14) - Efeitos a partir de 04/07/14.)

APÊNDICE V

MERCADORIAS QUE COMPÕEM A CESTA BÁSICA DE MEDICAMENTOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, REFERIDAS NO LIVRO I, ART. 23, VIII

NOTA -O dispositivo mencionado refere-se à redução da base de cálculo do imposto em operações internas.

ITEM	MERCADORIA	AÇÃO TERAPÊUTICA
I	Ácido Acetil Salicílico	analgésico antitérmico
II	Ampicilina	antibiótico
III	Cimetidina	antiácido antiulceroso
IV	Cinarizina	vasodilatador
V	Eritromicina	antibiótico
VI	Furosemda	diurético
VII	Hidroclorotiazida	diurético
VIII	Insulina NPH - 100	antidiabético
IX	Isossorbida	antianginoso
X	Metildopa	anti-hipertensivo
XI	Nifedipina	antianginoso
XII	Penicilina	antibiótico
XIII	Propranolol	antiarrítmico - beta bloqueador
XIV	Salbutamol	broncodilatador
XV	Sulfametoxazol + Trimetoprima	de ação terapêutica de Sulfa
XVI	Verapamil	antiarrítmico
XVII	Atenolol	Anti-hipertensivo
XVIII	Brometo de Ipratrópio	Antiasmático
XIX	Captopril	Anti-hipertensivo
XX	Cloridrato de Metformina	Antidiabético
XXI	Dipropionato de Beclometasona	Antiasmático
XXII	Glibenclamida	Antidiabético
XXIII	Losartana Potássica	Anti-hipertensivo
XXIV	Maleato de Enalapril	Anti-hipertensivo

(Acrescentados os itens XVII ao XXIV ao Apêndice V pelo art. 1º (Alteração 3808) do Decreto 49.837, de 19/11/12. (DOE 20/11/12) - Efeitos a partir de 20/11/12.)

2.2.4. Seção IV – Capacidade contributiva e substituição tributária

O Regime da Substituição Tributária está previsto em vários dispositivos legais, como é o caso do Decreto-Lei 406/68, do CTN, do Convênio 66/88, da Lei complementar 87/96, Do Convênio ICMS 107/89 e da própria Constituição Federal de 1988.

No Decreto-Lei 406/68, o mesmo está consagrado nos §§ 3º e 4º do art. 6º, que assim dispõem:

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias. (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados. (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

No Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, o art. 128 assim dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O Convênio 66/88, estabelece a substituição tributária em seu art. 25, nestes termos:

Art. 25 A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

- I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
- II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;
- III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;
- IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes.

Na Lei Complementar 87/96, a substituição tributária está prevista no art. 6º, que assim estabelece:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Também o Convênio ICMS 107/89 previu a substituição tributária interestadual desse tributo nas saídas de veículos novos que especifica para outras unidades da federação com destino ao ativo imobilizado, cuja cláusula primeira a seguir se transcreve:

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com veículos novos classificados no código 8701.20.9900 e nas posições 8702 a 8706 e 8709 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a atribuir ao estabelecimento importador e industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido na subsequente saída ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

A Constituição Federal de 1988 prevê a substituição tributária no art. 150, § 7º, que assim preconiza:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Também em seu art. 155, § 2º, XII, “b” prevê a substituição tributária do ICMS, com a seguinte dicção:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 (.....)
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 (.....)
 XII - cabe à lei complementar:
 (....)
 b) dispor sobre substituição tributária;

Becker³¹² aponta que o extraordinário desenvolvimento econômico e social dos últimos anos tem estimulado a concentração das pessoas nos grandes centros urbanos, o que trouxe como consequência o aumento significativo das relações sócio econômicas. Assim, a crescente variedade e complexidade dos negócios jurídicos

³¹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 550.

está tornando inviável a tradicional solução do legislador no que se refere à escolha do indivíduo que figurará no polo passivo da relação jurídico tributária.

Esse indivíduo era, até pouco tempo atrás, aquele cuja renda ou capital eram fatos signo presuntivos de riqueza, hipótese de incidência da regra tributária. Ocorre que o crescente número das relações econômicas e sua variedade e complexidade, como antes apontado, tem levado o legislador a eleger um outro sujeito (substituto) para ocupar o polo passivo da relação jurídico tributária. E esse outro indivíduo é aquele que se denomina precisamente de substituto legal tributário, figura muito utilizada nos dias de hoje.

Desse modo, o substituto legal tributário vai existir toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídico tributário outra pessoa em substituição àquele indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo (o substituído).

Ao tratar das relações jurídico tributárias entre o substituto e o substituído, Becker chega a 3 (três) conclusões:

Primeira conclusão: Não há nenhuma relação jurídica entre o Estado e o substituído, uma vez que este não é sujeito passivo da obrigação tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão do tributo, em função do direito de retenção ou de reembolso do tributo pelo substituído.

Segunda conclusão: O sujeito passivo nos casos de substituição legal tributária é sempre o substituto legal tributário, mesmo nos casos em que este tem o direito de reembolso devido à repercussão, ou o direito de retenção relativamente ao substituído.

Terceira conclusão: O valor que o substituído paga ao substituto não é tributo. Essa prestação que satisfaz o direito de retenção ou de reembolso do substituto é de natureza privada, não de natureza tributária.

Segundo Melo,³¹³ houve muitos questionamentos a respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva no regime da substituição tributária. Pelo fato de que a capacidade econômica do contribuinte deve ser analisada no momento atual, ou seja, da imposição do ônus tributário, muitos alegavam que a substituição tributária estaria violando o referido princípio, uma vez que a substituição tributa fato futuro, e,

³¹³ MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição Tributária Progressiva no ICMS**: teoria e prática. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2008, p. 171.

além disso, a ser praticado por outro contribuinte. Entretanto, salienta Melo, tal argumento parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que a capacidade contributiva a ser tributada seria a do comerciante, quando, na verdade, a capacidade contributiva que está em jogo na substituição tributária é a do consumidor.

Na substituição tributária, a imposição fiscal visa atingir a disponibilidade econômica do consumidor, e isto é feito de acordo com o tipo de mercadoria adquirida, sendo a seletividade a melhor técnica de concretizar a aplicação do princípio, por meio de uma tributação com alíquotas maiores para as mercadorias mais supérfluas (cigarro e bebidas, por exemplo), e alíquotas menores para os produtos mais essenciais (por exemplo, feijão e arroz)

Portanto, na substituição tributária a capacidade contributiva a ser considerada é a do substituído, o consumidor final, e não a do substituto, o comerciante das mercadorias.

No que tange à aplicação do princípio da capacidade contributiva no regime da substituição tributária, Zilveti³¹⁴ lembra que esta questão foi levada ao conhecimento do STF através do RE 213.396-5/SP, julgado em 02/08/1999, cujo relator foi o Min. Ilmar Galvão, tendo o Pretório Excelso se posicionado no sentido de que a substituição tributária não fere o princípio da capacidade contributiva. No Acórdão, publicado no D.J. de 01/12/2000, ficou assentado que, embora seja o contribuinte de direito o obrigado a recolher o tributo, é o contribuinte de fato que vai arcar com o seu ônus, de modo que quanto a este é que deve ser observado o princípio da capacidade contributiva.

Para Rocha,³¹⁵ a principal finalidade da tributação por fato gerador presumido (substituição tributária) é a praticabilidade. Nesse tipo de tributação, lembra, a legislação substitui aquele que seria o contribuinte por outro, que passa a ser o sujeito passivo da obrigação. Também como objetivo da substituição tributária, pode-se citar a simplificação da arrecadação e a diminuição dos custos das atividades de fiscalização.

Deve-se salientar, contudo, que o regime da substituição tributária é uma medida de praticabilidade, instituída com o fim de simplificar a fiscalização e a

³¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 373.

³¹⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.171.

arrecadação de tributos, mas que representa uma significativa limitação à aplicação da capacidade contributiva à tributação.

Ao tratar da substituição tributária progressiva, Cassiano³¹⁶ afirma que cabe a restituição do imposto quando a base de cálculo real for menor que a presumida, bem como é possível a cobrança pela Fazenda do imposto pago a menor quando a base de cálculo real for maior que a presumida. Salaria, ainda, que se a Fazenda deixa de cobrar o imposto quando a base de cálculo real é maior que a presumida, isso é uma mera liberalidade sua, pois o art. 128 do CTN autoriza a responsabilização subsidiária do substituído pelo cumprimento total ou parcial da obrigação. E, assegura ainda, com relação a essa diferença entre a base de cálculo real maior que a base de cálculo presumida menor, não ocorre a substituição tributária, uma vez que não ocorreram os pressupostos necessários para a perfectibilização da hipótese de incidência da substituição. Portanto, essa situação não está abarcada pela substituição. Nessa parcela, a sujeição passiva é direta, qual seja, na modalidade de contribuinte, conforme art. 121, I, do CTN.

Portanto, conclui o professor Cassiano, assim como a Fazenda deve devolver o que foi cobrado a maior quando a base de cálculo real for menor que a presumida, deve o contribuinte recolher o que deixou de ser cobrado, quando a base de cálculo real for maior do que a presumida.

Fanucchi³¹⁷ lembra que o STF na ADI 1851 julgou, por maioria, improcedente o pedido de declaração de inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 que não permite a restituição do imposto quando a base de cálculo real for inferior à presumida, na dicção que segue:

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

A decisão que, por maioria, julgou improcedente a ação, limitou-se a afirmar que para impedir a sonegação e facilitar a arrecadação não haveria que se falar em inconstitucionalidade do instituto. E, com ralação à alegação da capacidade

³¹⁶ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (cordas). **Curso Avançado de Substituição Tributária/modalidades e direitos do contribuinte**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010. p. 354.

³¹⁷ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 219.

contributiva na substituição tributária progressiva, assim se manifestou o Relator, ministro Ilmar Galvão:

não há falar-se, portanto, em violação da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou o consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.

E quanto à alegada existência de confisco, a mesma foi refutada pelo Relator, que assim ponderou:

quanto ao confisco não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído, reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.

Ainda nessa ADI ficou assentado que a substituição tributária para frente no ICMS era compatível com a Constituição, nos seguintes termos:

A EC 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao declinar a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia do reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Nessa decisão, salienta Fanucchi, não foram suficientemente analisados os princípios constitucionais cuja violação era alegada, sendo que não houve qualquer fundamento relevante para amparar a violação de referidos princípios. Na verdade, a decisão se limitou a afirmar que, para impedir a sonegação e facilitar a arrecadação, não caberia se falar em inconstitucionalidade do instituto.

Em outro julgado, no RE 373.011 de 31/07/2008, o STF novamente referendou que na substituição tributária “para frente” não cabe a restituição de valores, quando a base de cálculo presumida for maior que a real. Em seu voto, o Relator, ministro Eros Grau, citando como precedentes o RE 397.677, a ADI 1851/AL, o RE 309.405-ED/MT e o AI 377.655-AgR/RS, afirmou que a parte final do art. 150, § 7º da CF/88 que assegura, no regime da substituição tributária, a imediata e preferencial da quantia paga quando o fato gerador não ocorrer, nada dispõe quanto ao fato de o preço de venda efetivo ser inferior ao presumido, de modo que tal fato não violaria a capacidade contributiva.

No mesmo sentido foi a decisão proferida no Agravo Regimental no RE 743.607/AP em 11/02/2014, sendo Relator o Ministro Teori Zavascki, onde ficou mais uma vez sedimentado que a lei que estabelece a antecipação do imposto no regime da substituição tributária para frente não fere o princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, essa posição foi modificada em 19/10/2016 no julgamento do RE 593.849, onde a decisão por maioria de votos (7 a 3) acompanhou o voto do relator, ministro Edison Fachin, na qual ficou assentado: “*É devida a restituição do ICMS pago no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.*”

Referido recurso foi interposto pela empresa Parati Petróleo que atua no comércio de combustíveis e lubrificantes contra decisão do TJ/MG que indeferiu o pedido de restituição do imposto referente à diferença entre o valor real da comercialização dos seus produtos e o valor arbitrado pela Fazenda mineira no regime de substituição tributária.

Em seu voto, o ministro Edson Fachin, relator, salientou que o princípio da praticidade que justifica o regime de substituição tributária não pode desprezar os demais direitos fundamentais e garantia dos contribuintes, sobrepondo-se aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição do confisco. Afirmou, também, que a base de cálculo presumida não pode ser considerada uma verdade absoluta com caráter definitivo, totalmente alheia à realidade do processo econômico.

Ainda em seu voto, salientou o relator:

De acordo com o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, há direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá na hipótese em que

o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo.

Com este julgamento, o STF também finalizou o julgamento das ADINs 2.675 e 2.777, ajuizadas, respectivamente, pelos Estados de PE e SP contra dispositivos de suas leis estaduais que asseguravam a restituição do imposto pago a maior no regime da substituição tributária progressiva do ICMS. O julgamento dessas ADINs estava suspenso a pedido do ministro Ayres Brito, aposentado em 2009, quando a votação estava empatada em 5 a 5. Coube ao ministro Barroso o voto de desempate, o qual proferiu seu voto no mesmo sentido da decisão do RE 593.849, com o que se fixou o entendimento pela restituição do imposto pago a maior no regime de substituição tributária para frente, sempre que a base de cálculo presumida for maior que a efetivamente praticada na operação. Assim, referidas ADINs, por maioria, foram julgadas improcedentes.

Com esta decisão, percebe-se que a substituição tributária convive em harmonia com o princípio da capacidade contributiva, não se podendo afirmar pela colisão entre este e aquela.

No RE 603.191/MT foi questionada a substituição tributária prevista no art. 31 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, que passou a exigir do tomador de serviço a retenção de 11 % do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, sob a alegação de que extrapolava a base econômica prevista no art. 195. I, "a" da CF, de violação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Em referida decisão, prolatada em 01/08/2011, sendo Relatora a Ministra Ellen Gracie, a Corte decidiu que não há qualquer impedimento para que o legislador faça uso de presunções para o uso da substituição tributária, desde que não dê a essas presunções caráter absoluto. E mais, também afirmou que a retenção efetuada pelo tomador do serviço de 11 % sobre a nota fiscal é feita sobre o montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários, uma vez que tal antecipação é compensada com o montante devido no final do período de apuração pelo prestador do referido serviço. Além disso, o Acórdão se posicionou pela não extrapolação da base econômica do art. 195, I, "a", da CF/88, bem como pela não violação dos princípios do não confisco e da capacidade contributiva.

2.2.5. Seção V – O princípio da capacidade contributiva e as microempresas e empresas de pequeno porte

Visando estender a aplicação do princípio da capacidade contributiva também às pessoas jurídicas, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 179 atribuiu tratamento diferenciado e favorecido às empresas de menor porte, relativamente às obrigações tributárias, em virtude de sua menor capacidade econômica. Referido artigo, assim dispõe:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

E a Lei Complementar 123/2006, em seu art. 3º, assim definiu a microempresa e a empresa de pequeno porte:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

§ 1º. Considera-se receita bruta, para fins do disposto no **caput** deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º. No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o **caput** deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

No art. 13 dessa Lei Complementar estão relacionados todos os tributos com tratamento favorecido por ela abrangidos, tanto de competência federal, como de competência estadual e municipal, conforme a seguir:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Para cada um desses tributos, a lei prevê alíquotas diferenciadas conforme a natureza das atividades econômicas exercidas pelas empresas, e, além disso, conforme o montante do seu faturamento anual, que é escalonado em faixas de valores, de forma que a alíquota é aumentada à medida que o faturamento da empresa se encaixa em cada faixa superior.

As tabelas com as alíquotas conforme a natureza das atividades e conforme o faturamento das empresas estão relacionadas nos Anexos I a V da referida Lei. O cálculo de cada tributo devido é feito pela utilização da base de cálculo, conforme a faixa de faturamento em que se enquadrar a empresa, multiplicado pela respectiva alíquota, conforme previsto no art. 18 de referida lei.

Como exemplo, transcrevem-se abaixo os Anexos I a III, que se referem às atividades de comércio, indústria e serviços:

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (Vide Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	IS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%

De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (Vide Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%

De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

**-ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE
2006** (Vide Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%

De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Através de uma singela análise das tabelas acima, cristalino resta que cada tributo é graduado segundo várias alíquotas, que vão aumentando à medida que aumenta o faturamento das empresas, o que evidencia a presença da progressividade, restando indubitável a aplicação e efetivação do princípio da capacidade contributiva em todos os tributos abrangidos pela denominada Lei das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Entretanto, importante se faz referir que referido benefício não é incondicional, ou seja, que é concedido a toda e qualquer empresa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte. Para fazer jus a esta tributação diferenciada, a empresa deve estar em dia com suas obrigações fiscais. Cite-se como exemplo o RE 627.543/RS, onde se questionou a impossibilidade de adesão ao enquadramento nessa categoria dos contribuintes que possuíam débitos fiscais pendentes, sob a alegação de que tal impedimento, previsto no inciso V, do art. 17 da lei das microempresas e empresas de pequeno porte violava a livre concorrência e que se caracterizava como uma forma de coação ao pagamento das dívidas fiscais. No julgamento do Recurso, em 30/10/2003, sendo Relator o Ministro Dias Toffoli, afirmou-se que a exigência do dispositivo acima referido não se constituía em meio ilícito de cobrar tributo. Neste julgado, também ficou assentado que a LC 123/2006 foi instituída com o intuito de conferir um tratamento tributário mais favorecido, com a redução das obrigações tributárias às empresas de menor capacidade econômica. Referiu, ainda, que esse tratamento está em consonância com as diretrizes da Constituição Federal e em perfeita harmonia com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. E mais, que o regime favorecido instituído por essa lei, tem o objetivo de beneficiar, em condições iguais, os contribuintes de menor poder econômico, não podendo beneficiar aqueles que não estão em dia com suas obrigações fiscais, obtendo vantagem na concorrência desleal, em prejuízo dos contribuintes que cumpre em dia com suas obrigações fiscais.

2.3. Capítulo III – Dos limites da aplicação do princípio

2.3.1. Seção I – A extrafiscalidade

Conforme nos lembra Zilveti,³¹⁸ a extrafiscalidade é o uso da tributação pelo Estado para induzir os cidadãos a praticar ou se abster de praticar determinadas condutas. Portanto, tem ela duplo efeito: estimular ou desestimular algumas atividades, com o fim de atender às suas políticas sociais, econômicas ou mesmo regulatórias.

³¹⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 190.

A extrafiscalidade não possui como objetivo principal a arrecadação de tributos, embora isso possa eventualmente ocorrer. Sua principal função é, como já referido, a direção ou indução dos particulares a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

E para alcançar este objetivo, o Estado faz uso da tributação, gravando pesadamente a carga fiscal relacionadas a determinadas atividades, socialmente indesejáveis, de modo a desestimulá-las. Por outro lado, induz os cidadãos a adotar determinados comportamentos, necessários ao desenvolvimento de determinada política pública, através de incentivos e benefícios fiscais.

A extrafiscalidade, lembra Zilveti, é utilizada desde o antigo Império Romano. Em Roma, já em 184 a. C., era cobrado o imposto sobre o luxo com o objetivo de desestimular a ornamentação das fachadas das residências com obras de arte gregas, que se tornara moda, a fim de preservar a arquitetura da cidade.

Ainda no passado, a extrafiscalidade também serviu como instrumento de perseguição a determinadas classes sociais, religiosas ou raciais. Assim ocorreu com a cobrança, na Alemanha nazista, de tributos extrafiscais dos judeus, bem como nos países islâmicos criou-se um imposto específico para os não muçulmanos. Do mesmo modo, na Itália fascista existia o imposto sobre o celibato, cobrado das pessoas que não casassem. Todos esses impostos de capitação, que atingem os indivíduos em determinada situação, são extrafiscais, nada tendo a ver com a capacidade contributiva.

O Estado, para o atingimento de suas políticas sociais, pode intervir nas atividades dos indivíduos, tendo ou não essas atividades cunho econômico. Se a ação estatal for econômica, ela pode ser direta ou indireta. No primeiro caso, o Estado se transforma num agente econômico, e no segundo, indutor de determinadas condutas por parte dos cidadãos.

Assim, de acordo com a política desenvolvimentista do Estado, a extrafiscalidade é utilizada pelo poder público para induzir ou desestimular determinadas atividades econômicas.

Tem-se, assim, dois tipos de tributação: a fiscal, de cunho arrecadatório, e a extrafiscal, cujo objetivo é regulatório, destinado ao desenvolvimento de determinada política social do Estado. Desse modo, tendo a extrafiscalidade função eminentemente regulatória com o objetivo de fomentar ou inibir determinadas

atividades, a mesma não está relacionada com o princípio da capacidade contributiva, não tendo nenhuma importância a situação econômica do contribuinte.

Entretanto, a extrafiscalidade, atuando como instrumento intervencionista do Estado na condução de suas políticas sociais, não pode ser confiscatória, devendo, ainda, ser igualitária, justa e razoável.

Através da extrafiscalidade, estimulando ou desestimulando comportamentos, pode o legislador atingir as políticas sociais e econômicas de relevante interesse para o Poder Público.

Pode-se citar como exemplo de extrafiscalidade com o objetivo de desincentivo a determinadas condutas a utilização de pesadas alíquotas incidentes sobre o tabaco e bebidas alcoólicas utilizadas no Brasil como em outros países ocidentais. Com isso, pretende o Estado a diminuição do consumo desses bens, não fomentando as indústrias que fabricam tais produtos. Outro exemplo que também pode ser citado é o elevado imposto de importação para determinados produtos, como joias, perfumes, peles, artigos supérfluos, etc.

Por outro lado, o Estado fomenta determinadas atividades que considera convenientes do ponto de vista social ou econômico. Assim ocorre, por exemplo, quando concede isenções para determinados produtos considerados essenciais, ou quando isenta de impostos empresas que operam em determinados setores econômicos, como por exemplo o da agricultura e o do desenvolvimento tecnológicos, bem como quando isenta de impostos determinadas regiões ou polos de desenvolvimento.

Também temos como exemplo de extrafiscalidade no Brasil as contribuições de intervenção no domínio econômico, instituídas para fomentar determinadas atividades econômicas, constituindo-se em verdadeiros ingressos extrafiscais.

Outro exemplo de extrafiscalidade no Brasil é a taxa federal de controle e fiscalização ambiental, instituída pela Lei 10.165/2000, cujo objetivo é o exercício do poder de polícia no controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras ao meio ambiente. Essa taxa é progressiva, variando conforme o porte da empresa e do potencial poluidor.

Pode-se citar, ainda, a progressividade do IPTU, prevista no art. 182, § 4º, II, da CF/88, cujo objetivo é o desestímulo à má utilização do solo urbano.

Em outros países, podemos utilizar o imposto sobre cães, cobrado sobre cada cão possuído por uma pessoa, cujo objetivo é evitar a superpopulação desses animais. Nesses países, também temos como exemplo de extrafiscalidade o imposto incidente sobre a segunda moradia, com o fim de desestimular a especulação imobiliária.

A tributação, afirma ainda Zilveti,³¹⁹ pode ter função arrecadatória juntamente com a extrafiscal. Assim, ao mesmo tempo em que serve para a arrecadação dos impostos, pode ser utilizada para a orientação de comportamentos. É o que ocorre há muito tempo na Suíça, onde a tributação do meio ambiente tem a função arrecadatória, servindo ao mesmo tempo para interesses indutores.

Embora desvinculada da capacidade contributiva, a extrafiscalidade, quando utilizada na atividade de arrecadação do Estado, deve observar esse princípio, bem como o da igualdade tributária.

A extrafiscalidade, portanto, deve ter limites. E o limite é a justiça e o respeito ao direito de propriedade e à liberdade do exercício de profissão, direitos fundamentais insculpidos, respectivamente, nos incisos XXII e XIII, do art. 5º, bem como o direito ao não confisco, previsto no art. 150, IV, todos da CF/88. A extrafiscalidade também encontra limites na proporcionalidade e na razoabilidade, corolários do princípio da igualdade.

Para Becker,³²⁰ os tributos que continuarão a surgir não terão mais a finalidade específica de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas servirão como instrumento de intervenção do Estado na economia privada e no meio social.

Na instituição dos tributos, frisa, não mais será desconsiderada a finalidade extrafiscal, nem a fiscal dos mesmos. Ambas finalidades coexistirão, havendo apenas a prevalência de uma sobre a outra. Uma intervenção do Estado na economia privada e na ordem social é desejável, pois só assim será restituída a dignidade da pessoa humana.

No entendimento do doutrinador gaúcho, o Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos: a) criar uma regra jurídica

³¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 195.

³²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 587.

que declare ilícito aquele fato social, ou b) inibir tal fato através da criação de um tributo “proibitivo”.

No caso do tributo “proibitivo”, a intervenção do Estado será indireta, mediante a extrafiscalidade, onde só o tributo é exigido, sendo a própria exação um objetivo secundário. Ou seja, a finalidade do Poder Público não é o tributo em si, mas induzir que os indivíduos se abstenham ou evitem de realizar o fato gerador do tributo “proibitivo”.

Na verdade, nenhum dos direitos sociais reivindicados pelos indivíduos serão alcançados sem a intervenção do Estado na Economia. E a tributação é um instrumento poderoso para o Estado realizar esta tarefa. Essa atuação do Estado deu origem a uma nova ciência: a Política Fiscal.

Assim, a tributação extrafiscal pode ser utilizada tanto para estimular uma reforma social, bem como para atingir objetivo oposto, impedindo a referida reforma. E isso acontece porque o Direito Tributário não tem um objetivo próprio, sendo apenas um instrumento a serviço de uma política. E é a política que define os interesses econômicos a serem alcançados.

Importante assinalar que, embora os tributos extrafiscais estejam crescendo em importância, isso não significa que a mesma superará a finalidade fiscal dos tributos. A tributação fiscal e a extrafiscal estarão existindo conjuntamente, apenas uma prevalecerá sobre a outra, dependendo do objetivo principal a ser alcançado com a tributação.

Ao tratar da extrafiscalidade, Carrazza³²¹ nos lembra que a própria Constituição prevê sua aplicação no IPTU em dois artigos. No art. 156, § 1º, II, é estabelecida a possibilidade da progressividade deste imposto municipal em função da localização e do uso do imóvel. Assim, conforme o plano diretor, as alíquotas do IPTU podem variar de acordo com o tipo de construção, com a localização, com o índice de aproveitamento do terreno, com sua destinação e com outros critérios, conforme dispuser referido plano.

Também o art. 182, § 4º prevê a aplicação de alíquotas do IPTU progressivas no tempo para o terreno urbano não edificado, subutilizado não utilizado, ou seja, para o imóvel que não esteja exercendo sua função social.

³²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 130.

Lembra Edilson Pereira Nobre Júnior³²² que o tributo extrafiscal possui outras finalidades que não a simples arrecadação de dinheiro aos cofres públicos. E isso ocorre de duas maneiras distintas: a) através da redução da tributação em relação a determinadas atividades que são desejáveis do ponto de vista social e b) pela tributação mais exacerbada sobre produtos ou atividades nocivas ou prejudiciais à coletividade, de modo a desestimular o seu consumo ou a sua prática.

Entende que o dever de todos contribuírem com as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica só pode ser afastado quando houver uma justificativa suficiente, atrelada ao bem comum. Nesses casos, o princípio da capacidade contributiva tem uma aplicação mais reduzida, porém não pode ser totalmente afastado, até por que a tributação extrafiscal deve atender aos demais princípios constitucionais e ao ordenamento jurídico em vigor. Assim, por exemplo, um tributo pode ser graduado com altas alíquotas para desestimular determinadas atividades socialmente indesejáveis, mas não pode proibir o exercício livre das atividades mercantis, asseguradas pela Constituição.

Como exemplo de tributação mais branda, citam-se os benefícios fiscais que são concedidos para a redução das desigualdades regionais, conforme previsto no art. 3º, III, da CF/88. Assim, pode o ente tributante, dado o relevante interesse no desenvolvimento de determinada região do país, conceder benefícios fiscais às indústrias que ali se instalam, desde que atendam certas condições, como a abertura de certos postos de trabalho, o que, certamente, aumentará o nível de vida dos seus habitantes.

Por outro lado, caso se queira desestimular determinadas atividades, como, por exemplo, a importação de determinados produtos de luxo ou que agredam o meio ambiente, pode ser, respectivamente, instituído um elevado imposto de importação ou a tributação elevada em empreendimentos ambientais.

Porém, em ambos os casos, a capacidade contributiva, embora com incidência mais restrita, não pode deixar de ser observada. Assim, por exemplo, a extrafiscalidade não pode atingir o mínimo existencial, nem ser tão gravosa, a ponto de inviabilizar o livre exercício constitucional de atividade econômica.

³²² JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001, p. 95.

Spinelli³²³ também salienta que a tributação pode ter finalidades distintas da arrecadatória, como a inibidora ou indutora de comportamentos, haja vista a necessidade de realização de outras finalidades constitucionais. E para atingir esses fins, o Estado se utiliza da extrafiscalidade, aumentando a alíquota aos fatos econômicos tidos por indesejáveis, e favorecendo a tributação nos fatos em que o interesse público for relevante.

Lembra que a doutrina não é pacífica quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva à tributação extrafiscal. Entende, entretanto, que, embora não tendo finalidade arrecadatória, a tributação extrafiscal não pode atingir o mínimo existencial, nem ser tão gravosa, a ponto de se constituir em confisco, vedado pela Constituição.

Regina Helena Costa³²⁴ também refere que a doutrina ainda não chegou a um consenso com relação à compatibilização entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva. Posiciona-se pela possibilidade da compatibilização, lembrando que na tributação extrafiscal a capacidade contributiva é apenas atenuada, tendo em vista a presença de outros interesses de ordem pública que são alcançados mais facilmente com a graduação das alíquotas sem uma correlação rigorosa com a capacidade econômica do contribuinte.

Assim sendo, tendo em vista finalidades sociais relevantes, como a função social da propriedade, o incentivo à cultura e a preservação ambiental, podem ser instituídos tributos extrafiscais, sem que os mesmos tenham relação com a riqueza do sujeito passivo. De todo modo, não pode haver uma total desconsideração do princípio da capacidade contributiva, pois devem ser observados os limites que o próprio princípio exige, que é a manutenção do mínimo vital, o não confisco e outros direitos constitucionais dos contribuintes.

José Marcos Domingos de Oliveira³²⁵ também lembra que a tributação extrafiscal não tem como objetivo exclusivo a captação de recursos para cobrir as despesas públicas. Sua finalidade principal, na verdade, é a orientação da atuação do setor privado para a promoção do desenvolvimento de acordo com o interesse público.

³²³ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001, p. 90.

³²⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 69.

³²⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 115.

Afirma ser equivocado o entendimento de que a tributação extrafiscal é incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, salienta, a tributação extrafiscal só é possível de ocorrer naqueles fatos econômicos que revelarem a real existência de riqueza.

Ademais, a extrafiscalidade não pode ser tão onerosa a ponto de impedir o exercício de atividade lícita, embora inconveniente, pois isso fere a livre iniciativa, assegurada constitucionalmente. Adicionalmente, também não pode a tributação extrafiscal ser tão exacerbada a ponto de despojar o patrimônio do contribuinte, vez que acarretaria confisco não permitido pela Constituição. Portanto, o tributo extrafiscal mantém sua natureza jurídico-constitucional, não afastando por completo o princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, também é o pensamento de Fernando Lemme Weiss,³²⁶ para quem a tributação extrafiscal não desconsidera a capacidade contributiva, apenas a afasta como critério principal da graduação do tributo, restando apenas como um parâmetro delimitado. Assim, o tributo extrafiscal possui a finalidade de incentivar ou desestimular o comportamento do contribuinte, a fim de serem alcançados os objetivos constitucionais. Entretanto, através de uma tributação extrafiscal extremamente incisiva, não pode o Estado, a pretexto de direcionar os negócios privados, eliminar o livre exercício de atividade ou profissão.

Para Ávila,³²⁷ quando os tributos se dirigem a uma finalidade extrafiscal, ou seja, quando possuem como fim primordial atingir fins sociais ou econômicos, a medida de comparação entre os contribuintes não será a capacidade contributiva. Assim, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas pode ser a preservação da ordem econômica, a implementação da política urbana, a garantia da segurança pública, a garantia da função social da propriedade, o controle e a fiscalização do comércio exterior, a garantia da função social da propriedade, e muitos outros objetivos previstos na Constituição.

Portanto, a instituição de um tributo extrafiscal se afasta do ideal da igualdade na tributação. No entanto, esse afastamento se submete a um outro tipo de controle,

³²⁶ WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária: um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)**. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 64.

³²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda 2009, p. 161.

que é o da proporcionalidade. Assim, esse distanciamento da igualdade requer que a medida seja adequada, necessária e proporcional.

Medida adequada é aquela que provoque efeitos que favoreçam a promoção gradual do objetivo almejado com a tributação extrafiscal. Assim, se o objetivo da tributação é proteger o meio ambiente, a medida pelo qual ela se exterioriza deve contribuir para a sua proteção.

Necessária é a medida que seja a menos restritiva em termos de igualdade, entre todas aquelas adequadas e disponíveis para atingir a finalidade pretendida.

Medida proporcional é aquela que, em sua utilização, provoque mais efeitos positivos do que negativos na implementação dos objetivos a serem alcançados.

Portanto, para justificar o tratamento desigual na tributação extrafiscal, é preciso comprovar que a medida é adequada, ou seja, que produza efeitos que contribuam para a obtenção do resultado pretendido; que a medida é necessária, ou seja, que é a menos restritiva entre todas as possíveis de serem tomadas, e que a medida é proporcional, isto é, que seus efeitos positivos não sejam desproporcionais em relação aos efeitos negativos em relação à promoção da finalidade desejada.

2.3.2. Seção II – Os benefícios fiscais, as isenções e as imunidades

A renúncia total ou parcial da arrecadação, segundo Weiss,³²⁸ implica a relativização do dever fundamental de pagar tributos. E isso só é constitucionalmente válido em duas situações: a) quando a situação não comportar capacidade contributiva e b) quando a renúncia for importante e necessária para o alcance de algum objetivo constitucionalmente previsto.

Assim, seria plausível e legal a renúncia a tributos para o favorecimento de instalação de unidades de educação em áreas carentes, a redução da base de cálculo dos produtos da cesta básica para favorecer as pessoas de menor poder aquisitivo, os incentivos fiscais para a agricultura e desenvolvimento rural, favorecendo a fixação do homem no campo e demais benefícios fiscais para estimular as atividades econômicas em benefício de toda a sociedade. Nesses casos, a prioridade não é a arrecadação, mas o desenvolvimento social para alavancar o crescimento futuro, com o conseqüente aumento da arrecadação.

³²⁸ WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária: um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)**. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 87.

Entretanto, a renúncia à tributação só deve ocorrer quando houver motivo que a justifique e que seja alicerçada na Constituição, pois só assim teria amparo a quebra do princípio da isonomia. A renúncia imotivada, sem fundamento constitucional, constitui um privilégio inaceitável, um favorecimento sem qualquer amparo legal.

E mais, para que um benefício fiscal se mantivesse, seria necessário um controle de sua efetividade, ou seja, deve-se verificar se ele realmente proporcionou o alcance do objetivo almejado, como, por exemplo, a geração de empregos, a redução dos preços, o aumento dos investimentos, etc.

2.3.2.1. Os benefícios fiscais

Os benefícios fiscais, também denominados incentivos fiscais ou subvenções fiscais, segundo Tipke e Yamashita³²⁹ são normas que violam o princípio da capacidade contributiva por motivos de ordem cultural, política, econômica, ambiental, sanitária, etc. Os políticos preferem os incentivos fiscais, porque eles conseguem com maior facilidade a simpatia dos beneficiados do que outras formas de subvenções.

Os juristas entendem que os incentivos fiscais só se justificariam se tivessem como objetivo o Bem Comum. Entretanto, a concepção de Bem Comum é muito variada entre os próprios juristas, políticos e economistas. Quando o incentivo beneficiar um determinado grupo de pessoas, é comum a objeção de que o Bem Comum seria indiretamente alcançado. Assim, o fomento de um determinado grupo social economicamente mais fraco acabaria por beneficiar toda a comunidade, assegurando a paz social. Da mesma forma, um estímulo às regiões mais pobres do país servira para diminuir a diferença com as demais regiões.

De todo modo, mister se faz enfatizar que todo o benefício concedido a determinado setor econômico deve trazer, em maior ou menor grau, benefício para todos.

Os juristas convergem no sentido de que todo incentivo ou subvenção deve ser imprescindível e eficaz para cumprir o fim a que se destina. Além disso, também deve atender ao princípio da igualdade, de modo que todos os que se encontrem na mesma situação também possam dele usufruir.

³²⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 39.

A grande desvantagem dos benefícios é que não se tem uma projeção segura de sua eficácia para a finalidade a ser perseguida, além do que o seu controle pode vir muito tarde, ou até não chegar.

Entretanto, a eliminação dos incentivos fiscais tem gerado muita polêmica, pois tal medida, se tomada abruptamente causaria grande insegurança jurídica, especialmente para o beneficiário que planejou seus investimentos a longo prazo com base em tais incentivos. A eliminação de uma hora para outra do benefício pode causar sérios problemas econômicos ao beneficiário a ponto de inviabilizar a sua própria atividade. É necessária a proteção da boa-fé do beneficiário que planejou seus investimentos com base no incentivo estabelecido.

Por outro lado, não podem os beneficiários confiar que o legislador mantenha incentivos fiscais de forma irrestrita e eterna. Devem eles ser prudentes e cautelosos nos seus planejamentos tributários. De todo modo, a boa-fé dos beneficiários deve ser preservada, só podendo ser restringida por motivos justificados em prol do Bem Comum.

Para Tipke e Lang,³³⁰ os benefícios fiscais se enquadram como normas de finalidade social que, devido ao objetivo a ser alcançado, não observam o princípio da capacidade contributiva. Essas normas podem conceder um tratamento tributário favorecido quando a atividade tributada é socialmente desejável, como impor uma carga fiscal mais rigorosa às atividades, no caso contrário.

De todo modo, a quebra do princípio da capacidade contributiva precisa ser justificada, não podendo ocorrer discricionariamente, por mero capricho do legislador. Assim, só é admitida a ofensa ao princípio quando, por exemplo, o motivo do benefício concedido atender aos interesses do bem comum.

Os doutrinadores alemães sustentam, ainda, que a justificação do não atendimento à capacidade contributiva deve se calcar em 3 (três) princípios: a) o princípio do Bem Comum, b) o princípio da necessidade, e c) o princípio do merecimento.

Pelo princípio do Bem Comum, favorecimentos fiscais só se admitem se visarem ao Bem Comum; caso contrário, estar-se-ia ferindo o princípio da igualdade.

³³⁰ TIPKE, Klauss; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Vol. I. Tradução da 18ª ed alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 230.

De todo modo, embora seja admissível a restrição do princípio, o mesmo não pode ser totalmente eliminado.

O princípio da necessidade implica que a imprescindibilidade econômica da desoneração fiscal para a atividade beneficiada. Além disso, o benefício concedido deve ser adequado ao objetivo a que ele busca atingir.

Mais ainda, pelo princípio do merecimento, o abrandamento da carga tributária deve estimular as condutas que são do interesse da coletividade. Dessa forma, são recomendados benefícios fiscais para a promoção de investimentos em regiões mais pobres, bem como, por exemplo, para atividades que estimulem a preservação do meio ambiente e de monumentos históricos.

Para Zilveti,³³¹ a fim de atender ao princípio da capacidade contributiva, não pode o Estado exigir tributos de apenas alguns contribuintes, deixando de lado, injustificadamente, outros que se encontrem na mesma situação. Ou, seja, pelo princípio da generalidade, ao Estado é vedado conceder privilégios tributários injustificáveis a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes. Tais privilégios são odiosos, visto que concedem, discriminada e injustificadamente, a determinados cidadãos o privilégio de não pagar ou pagar menos tributos do que os outros contribuintes que estão na mesma condição.

Sendo o benefício concedido injustificado, a discriminação dos contribuintes é totalmente inadequada e desproporcional. E essa benesse é também injusta porque fere o princípio da igualdade, ao ser concedida apenas a um determinado grupo de contribuintes, o que frequentemente ocorre por meio de um grupo de pressão ou *lobby*. No Brasil, acrescenta, tais benefícios são concedidos mais por interesses políticos do que para atender a uma política social séria.

Assim, pelo fato de concederem tratamento tributário diferenciado a contribuintes que estão em situações semelhantes, as renúncias fiscais, de que são espécies os benefícios, as imunidades e as isenções, afetam o princípio da capacidade contributiva. De todo modo, devem guardar certa relação com o princípio, sendo esse o seu limite.

A capacidade contributiva exige que a carga tributária seja distribuída igualmente entre os contribuintes. Por isso, as renúncias fiscais não podem, sem

³³¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 343.

motivo plenamente justificado, fazer com que a carga tributária que alguns deixam de pagar seja suportada por outros, pois isso fere o princípio da igualdade.

A fim de impor limite às renúncias fiscais concedidas pelo Poder Público em benefício a determinados interesses políticos, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000, assim dispõe em seu art. 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

Vê-se, portanto, que referida Lei visa prevenir a concessão desmesurada de benefícios fiscais, evitando que os mesmos possam causar o desequilíbrio do orçamento financeiro e orçamentário das contas públicas

2.3.2.2. As isenções

A isenção é uma hipótese de exclusão do crédito tributário prevista no art. 175, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ao contrário da imunidade, que tem assento constitucional, a isenção tem fundamento de validade nas normas infraconstitucionais.³³² Assim, o princípio mais importante no que se refere à isenção é a estrita legalidade.

Grande parte da doutrina adota o conceito de isenção como o favor fiscal que consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Nela ocorre a incidência da norma impositiva. Entretanto, o legislador, por razões diversas, determina a inexigibilidade do crédito tributário.

Outros doutrinadores há, como é o caso de Souto Maior Borges, que entendem que a isenção impede o nascimento da obrigação tributária, uma vez que irradia seus efeitos para um momento anterior à constituição do crédito tributário, e assim o faz com o intuito de impedir que o fato jurídico tributário possa gerar a obrigação do pagamento de tributos. Dessa forma, para eles, o momento da aplicação da norma isentiva seria anterior ao nascimento da obrigação tributária.

A isenção se distingue das diversas outras formas de exoneração do crédito tributário, como a remissão, a anistia, a alíquota zero e a não incidência.

³³² ARAÚJO, Paulo Alves Neto. Isenção – Conceito e Diferença em Relação aos Demais Institutos que Veiculam Exonerações do Crédito Tributário. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães Serrano (org.). **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p. 437.

Em relação à remissão (hipótese de perdão do crédito tributário), a diferença principal é que a isenção evita o surgimento da obrigação tributária, ao passo que a remissão põe termo a um tributo, cuja hipótese de incidência já se materializou.

A diferença entre a isenção e a anistia está no fato de que nesta o ente tributante deixa de considerar ilícita determinadas condutas, deixando de aplicar a multa tributária correspondente, e na isenção não existe ilicitude. Nesta, o ente tributante apenas abre mão da hipótese de incidência.

No que concerne à alíquota zero, esta se diferencia da isenção por dois motivos: a) permite a preservação da hipótese de incidência e b) permite a manipulação do benefício por parte do Poder Executivo (art. 153, § 1º e art. 177, § 4º, I, “b”, da CF/88, hipóteses que não se aplicam à isenção).

E a diferença entre a isenção e a não incidência está no fato de que aquela depender de lei para ser instituída, ao passo que nesta, o poder tributante apenas deixa de exercer sua competência para a instituição de tributos.

Regina Helena Costa³³³ define isenção como hipótese de não incidência prevista na lei, distinguindo a isenção técnica da isenção política.

As isenções técnicas não contrariam o princípio da capacidade contributiva, sendo instituídas exatamente para livrar da tributação aquelas situações onde não se vislumbra a existência de capacidade econômica do contribuinte em arcar com o ônus fiscal. É o caso, por exemplo, da não tributação do mínimo vital.

Por outro lado, as isenções concedidas por motivos políticos constituem exceção ao princípio, pois beneficiam pessoas que possuem capacidade de contribuir. Por esse motivo, estas isenções devem ter suas finalidades fundamentadas no texto constitucional, a fim de que não ferir o princípio da isonomia. Devem, portanto, ser instituídas com cautela e transparência, evidenciando com clareza o objetivo a ser alcançado.

Ao tratar da correlação entre isenção e capacidade contributiva, Hugo de Brito Machado³³⁴ salienta que se a isenção se refere a imposto que não leve em conta a capacidade contributiva, a lei que a concede não fere o princípio. Entretanto, se a isenção é concedida relativamente a um imposto sobre o patrimônio ou a renda, que

³³³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 70.

³³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1998**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 75.

são elementos indicadores de capacidade contributiva, aí sim ocorre a violação do princípio da capacidade contributiva. Assim, se a isenção é concedida para o favorecimento das microempresas e empresas de pequeno porte, em virtude da sua menor potencialidade econômica, ou para afastar da tributação o mínimo vital das pessoas, nesse caso ela não contraria o princípio, ao contrário o concretiza. Por outro lado, a isenção concedida a uma empresa industrial de grande porte, a pretexto de estimular o crescimento econômico de determinada região, sem qualquer limite em relação ao lucro auferido, e concedida por tempo excessivamente longo, viola o princípio da capacidade contributiva.

Fanucchi³³⁵ sustenta que o entendimento da isenção como benefício fiscal já está superado. O Estado não pode conceder favor fiscal a determinado indivíduo ou grupo de indivíduos, pois isso caracterizaria privilégio odioso. O legislador ordinário, ao instituir isenções deve observar os princípios constitucionais da igualdade, da legalidade, da generalidade e da isonomia.

Desse modo, é admissível e recomendável a isenção de determinadas pessoas quando estas realmente não possuem capacidade contributiva. Nesse caso, exclui-se a regra da generalidade, exatamente para se conseguir a efetivação do princípio da igualdade na tributação. Ou seja, se não se concedesse isenção para os casos em que não se vislumbra capacidade econômica para suportar o ônus fiscal, estar-se-ia violando o princípio da isonomia. Portanto, a isenção é um instrumento muito importante colocado à disposição do legislador para a efetivação da igualdade tributária.

Para Lacombe,³³⁶ as isenções estão extremamente vinculadas com a equidade e a proporcionalidade da tributação. Se todos têm o dever de pagar impostos, as isenções que se constituem em meros favores são inadmissíveis, pois ferem os princípios constitucionais da igualdade e da generalidade da tributação. Portanto, não poderão ser concedidas isenções que se constituem em verdadeiros privilégios a determinada pessoa ou grupo de pessoas, pois se isso ocorresse estaria sendo ferido o princípio da isonomia fiscal.

³³⁵ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 177.

³³⁶ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 47.

2.3.2.3. As imunidades

A imunidade, como hipótese de exoneração tributária, surgiu na época do Império Romano por meio da desoneração dos bens públicos e dos templos religiosos.³³⁷

No Século XIII, na Índia, havia a desoneração tributária das pessoas portadoras de doenças físicas ou mentais.

Entre os Séculos XIII e o Século XIX, período do Estado Patrimonial, a imunidade estava ligada ao poder de tributar do rei em face da nobreza e da igreja, sendo que estas usufruíam da imunidade tributária e da obtenção de privilégios.

Já no Século XVIII, com o surgimento do Estado Fiscal, calcado no Estado de Direito, a imunidade passa a ser uma limitação ao Poder de tributar do ente tributante.

No Brasil, a imunidade da nobreza foi extinta nos termos do art. 179 da Carta Política de 1824, sendo que a igreja passou também a ser tributada.

Não há consenso na doutrina a respeito do conceito de imunidade. De todo modo, não resta dúvida de que a imunidade, diferentemente das outras formas de desoneração, consiste num comando constitucional impeditivo da imposição tributária.

Importante ressaltar que no texto constitucional não se encontra o vocábulo “imune”, sendo que a vedação à imposição tributária é feita através de outras expressões como: a) “é vedado”, quando se refere às imunidades genéricas, b) “não incidirá”, para as hipóteses de imunidade específica, c) “isenção”, vocábulo impropriamente utilizado para o caso das imunidades de transferência de imóveis nos casos de desapropriação para os fins de reforma agrária e no caso das imunidades das contribuições sociais em relação às entidades beneficentes e de assistência social e d) “gratuidade do serviço” no caso específico da imunidade em relação às taxas.

As imunidades podem ser classificadas em genéricas e especiais. As genéricas estão previstas no art. 150, VI, da CF/88 e se referem a proibições de tributação entre os entes federados de tributos sobre o patrimônio, renda ou os serviços um dos outros. As imunidades especiais, por sua vez, se referem, normalmente a um único ente tributante e a um único tributo.

³³⁷ CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e Isenção Tributárias – Pressupostos Teórico e Traços Diferenciais. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (coord). **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p. 9.

Paulo de Barros Carvalho³³⁸ define imunidade como um conjunto de normas previstas na Constituição que estabelecem a incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno para instituírem tributos que alcancem determinadas situações.

Regina Helena Costa³³⁹ divide a imunidade em duas espécies: ontológica e política. A ontológica é aquela imunidade recíproca entre as pessoas políticas (União, Estados, DF e Municípios) e não se constitui em exceção ao princípio da capacidade contributiva, visto que essas pessoas não detêm essa capacidade, pois os recursos por ela arrecadados destinam-se a custear as despesas públicas. As imunidades políticas, ao contrário, beneficiam pessoas que possuem capacidade de contribuir, diferenciando-se das isenções políticas apenas pelo fato de estarem previstas no texto constitucional.

Para Fanucchi,³⁴⁰ as imunidades são restrições constitucionais ao exercício da tributação por parte dos sujeitos ativos das obrigações tributárias. Entende, ainda, que elas são normas jurídicas de cunho eminentemente político que se caracterizam por serem exceções ao poder de tributar, de modo que não se sujeitam à compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, embora algumas vezes isso possa ocorrer. É o caso, por exemplo, da imunidade aos hipossuficientes das taxas relativas às certidões emitidas pelo Poder Público, conforme art. 5º, XXXIV, da CF/88.

2.3.3. Seção III – O mínimo existencial e a proibição do confisco

2.3.3.1. O mínimo existencial

Becker,³⁴¹ ao tratar da eficácia do princípio da capacidade contributiva, frisa que o legislador ao eleger as hipóteses de incidência da regra tributária deve escolher os fatos que sejam signo presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. Assim, quando a hipótese de incidência não faz presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável, o legislador é obrigado a criar isenções tributárias. Desse modo, poderiam ser criadas isenções para o consumo mínimo de

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 117.

³³⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 71.

³⁴⁰ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 176.

³⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 499.

um determinado bem, para vestuário e medicamentos que não ultrapassassem determinado valor, de forma a proteger a renda mínima indispensável à sobrevivência.

A omissão do legislador em criar isenções ao mínimo indispensável, continua o doutrinador gaúcho, nas situações que não constituem fatos signos presuntivos de renda e capital acima do indispensável, implica a inconstitucionalidade da lei tributária.

Para Zilveti,³⁴² só pode estar sujeita à tributação a renda líquida da pessoa que é a renda bruta subtraída dos gastos necessários à subsistência do cidadão e de sua família. E essa menor quantia necessária para a sobrevivência digna do contribuinte é o que se denomina de mínimo existencial. E neste mínimo estão incluídos os gastos com alimentação, habitação, saúde, educação, transporte, com o exercício de profissão, etc.

Desta forma, somente o que excede ao mínimo existencial é que pode ficar sujeito à imposição fiscal, não sendo permitido tributar os gastos necessários à sobrevivência do indivíduo e de sua família. E esse mínimo vital não pode estar sujeito à tributação, pois não revela capacidade contributiva.

Zilveti³⁴³ nos revela, ainda, que a preocupação com a não tributação do mínimo existencial iniciou com a Revolução Francesa e se acentuou na segunda metade do Século XIX. Já naquela época se estabeleceu que quem não tivesse condições de, com dignidade, prover seu próprio sustento deveria estar isento de pagar tributos. E essa não incidência tributária sobre o mínimo vital passou a fazer parte dos textos constitucionais de vários países a partir do início do século XX, como ocorreu na Constituição de Liechtenstein de 1921 e na do Brasil de 1946.

Na Alemanha, o Tribunal Constitucional, em maio de 1990, decidiu que na tributação do Imposto de Renda deve ficar isenta da tributação uma quantia necessária para a manutenção do mínimo existencial da família do contribuinte, somente podendo ser tributada a renda que ultrapassasse esse valor mínimo.

Também na Itália, após a Segunda Grande Guerra, em 1946, a Corte de Cassação propôs que o cidadão somente fosse tributado a partir do mínimo necessário à sua sobrevivência, repudiando a ideia da Escola de Pavia que defendia que o contribuinte deveria ser tributado na proporção do benefício recebido do Estado.

³⁴² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 202.

³⁴³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 204.

E esse mínimo vital está diretamente ligado à capacidade contributiva, de modo que a tributação deve prever a isenção da tributação de quem auferir renda somente para a sua subsistência digna.

A quantificação desse mínimo existencial é muito discricionária, porém deve prever o suficiente para uma vida digna do cidadão e de sua família.

Na Espanha, a Corte Constitucional reconheceu o mínimo existencial como um direito fundamental de cada sujeito contribuir de acordo com suas possibilidades econômicas. Reconheceu, assim, o Tribunal Espanhol o direito do indivíduo de só ser tributado pelo Estado de acordo com sua efetiva riqueza reveladora de capacidade contributiva. Desse modo, para se atingir a igualdade horizontal, deve ser isenta de tributação a renda indispensável à manutenção das necessidades familiares.

No Brasil, a primeira referência constitucional ao mínimo vital surgiu na Constituição de 1946, que previa em seu art. 15, § 1º a isenção às pessoas de pouca capacidade contributiva do imposto sobre o consumo de determinados bens e serviços, nos seguintes termos:

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

A Constituição de 1988 não contém nenhum dispositivo específico que trate da não tributação do mínimo existencial. Entretanto, essa compreensão é perfeitamente viável quando se faz uma interpretação conjunta de outros princípios constitucionais como a igualdade, a liberdade e outros direitos fundamentais previstos no seu art. 5º.

Para Conti,³⁴⁴ a tributação que atinja o contribuinte nos recursos que destinaria à satisfação de suas necessidades básicas e imprescindíveis à sua subsistência é inconstitucional, uma vez que tais recursos não revelam capacidade contributiva.

Lembra, ainda, que a não tributação do mínimo vital é uma ideia muito antiga em termos de justiça fiscal, sendo defendida pela totalidade dos estudiosos da matéria.

Como exemplo, menciona Frantozzi,³⁴⁵ que, com relação à jurisprudência italiana, assim se referiu:

³⁴⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 53.

³⁴⁵ FANTOZZI. Augusto. **Diritto Tributario**. Torino. UTET, 1991, p. 35.

La giurisprudenza della Corte ha messo in evidenza ulteriori requisiti della potenzialità economica cui deve recollegarsi la partecipazione alle spese pubbliche. Essa deve in primo luogo essere effettiva, deducendone la non imponibilità della potenzialità espressa dai mezzi economici necessari alla mera sopravvivenza, cioè il cosiddetto minimo vitale.

A questa enunciazione, che risulta già dai lavori preparatori, la dottrina aggiunge, sulla base del principio di congruità e ragionevolezza dell'imposizione enunciato dalla Corte (126/1979), l'illegittimità di esenzioni puramente simboliche che non comportassero tassazione di situazioni personali non superiori al minimo vitali (97/1968, 151/1982), e la necessità che l'esenzione del minimo vitale sia desunta anche da altri principi costituzionali contenuti nell'art. 36 (retribuzione proporzionata alla qualità e quantità del lavoro e sufficiente ad assicurare a se e alla famiglia una esistenza libera e dignitosa) o nell'art. 31 (tutela della famiglia e della prole)

Permanece, contudo, o problema da quantificação do mínimo existencial, uma vez que não há nenhum dispositivo legal que estabeleça critérios objetivos para a sua apuração. Para alguns doutrinadores, inclusive, a fixação do mínimo vital é uma atribuição política, não devendo estar atrelada a parâmetros objetivos. Entretanto, deve haver uma determinada previsão legal desse valor, de modo que não fique sujeito à total discricionariedade da Administração.

Nesse sentido, poderia o legislador, por meio de um censo social e demográfico, estabelecer os custos necessários à manutenção do indivíduo e de sua família, como alimentação, saúde, higiene, habitação, educação e lazer. Tais custos deveriam ser apurados regionalmente, em virtude das grandes diferenciações econômicas existentes no território do ente tributante. Assim, com base nesse censo social, somente seriam tributados aqueles indivíduos cuja renda ultrapassasse o mínimo existencial apurado na sua região.

Débora da Silva Roland³⁴⁶ enfatiza que as limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas na Constituição de 1988 sofreram forte influência do princípio da dignidade humana, em especial o princípio da capacidade contributiva, de modo que se protegeu da tributação o denominado mínimo existencial.

Assim, dentre os direitos fundamentais do homem há aquele que concerne às condições mínimas de existência digna, que não pode ficar sujeito à intervenção do Estado. E esse mínimo existencial é aquela parcela da riqueza que não pode ser tributada, uma vez que não revela capacidade contributiva, sendo a menor quantia de renda necessária à digna sobrevivência da pessoa.

³⁴⁶ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 84.

Lembra, ainda, Débora Roland que a Constituição de 1946, em seu art. 15, § 1º tratava especificamente do assunto, porém a atual Constituição não possui em seu texto referência específica ao mínimo existencial.

Como não havia na Constituição de 1946, e nem há na atual um parâmetro, nem limites estabelecidos para a mensuração do mínimo indispensável à sobrevivência, tal tarefa passou a ser da doutrina.

Para Regina Helena Costa,³⁴⁷ a não tributação do mínimo vital se constitui numa verdadeira isenção concedida por motivo técnico-fiscal, haja vista que não se pode tributar onde não há capacidade de contribuir. E esta isenção não pode ser revogada.

Mas a fixação do mínimo existencial depende do que se entenda por necessidades básicas, e isso fica a cargo do legislador, em face da não existência de normas constitucionais específicas. De considerar, ainda, que o conceito do mínimo vital varia no tempo e no espaço.

Também Argos Gregório³⁴⁸ reconhece a dificuldade na quantificação do mínimo existencial, sendo necessário o estabelecimento de parâmetros para estabelecer o que seja o mínimo vital de um cidadão.

Nesse sentido também é o posicionamento de Spinelli,³⁴⁹ que entende que é difícil para o legislador escolher quais os artigos que não devem ser tributados, pois a avaliação do que seja necessário ou supérfluo varia no tempo e no espaço, dependendo, inclusive, de fatores externos, como a tecnologia e o progresso da civilização. Assim, resta clara a dificuldade em se conceituar e estabelecer o que seja mínimo vital para afastá-lo da tributação.

No Imposto de Renda já existem exemplos da não tributação do mínimo existencial. É o que ocorre com a não tributação da renda anual inferior a determinado montante. O mesmo ocorre com a dedução de despesas, embora limitadas, com educação, saúde, com dependentes, etc.

Consoante nos lembra Fanucchi,³⁵⁰ tanto a doutrina estrangeira como a brasileira entendem que a tributação não pode incidir de modo a interferir a fruição

³⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 65.

³⁴⁸ GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 139.

³⁴⁹ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001, p. 73.

³⁵⁰ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 118.

dos direitos individuais e sociais básicos da pessoa. O mínimo existencial se constitui nos recursos econômicos apenas suficientes para que o cidadão consiga suportar seus gastos individuais elementares e de sua família. Tais recursos não demonstram qualquer capacidade contributiva, de forma que não devem sofrer incidência da tributação.

Os gastos com saúde, alimentação, vestuário, habitação, lazer, etc. estão diretamente ligados com o mínimo suficiente para a sobrevivência, de modo que sobre os recursos indispensáveis a supri-los não pode o Estado utilizá-los como fonte para angariar recursos.

A fim de não se tributar o mínimo vital, deve-se afastar também da tributação as despesas com dependentes, conceder isenção para os idosos ou aposentados, e fixar-se uma faixa de renda mínima isenta de impostos.

A preservação do mínimo vital pode ser vista na CF/88 quando ela prevê, por exemplo, a não tributação de pequenas glebas rurais no seu art. 153, § 4º, II, assim como quando garante o fornecimento, independentemente do pagamento de taxas, de certidões pelo Poder Público aos cidadãos de baixa renda.

Buffon³⁵¹ lembra que o princípio da capacidade contributiva exige que o dever de contribuir com as despesas do Estado deve ser suportado mais expressivamente por aquelas pessoas que dispõem de mais recursos econômicos, devendo-se isentar da tributação os indivíduos cuja riqueza é apenas suficiente para a manutenção do mínimo vital para sua existência digna.

Assim, num Estado onde o homem seja a sua razão de ser, necessário se faz garantir a todas as pessoas um patamar mínimo que garanta a sua subsistência. E, pelo princípio da dignidade humana, deve o Estado garantir aos seus cidadãos o indispensável a uma vida digna, dando a maior eficácia possível aos direitos fundamentais de cunho social. Por outro lado, não pode o Estado tributar aquelas pessoas que auferem o mínimo necessário para garantir a sua sobrevivência.

No Estado Social, portanto, não pode o Estado exigir tributos do cidadão que não tenha condições de prover o seu próprio sustento. O mínimo existencial é um direito que se reveste de duas formas: uma positiva e uma negativa. Na forma positiva, impõe a obrigação ao Estado de fornecer aos seus cidadãos as condições básicas de

³⁵¹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 181.

sobrevivência, como saúde, alimentação, habitação, vestuário, educação, etc. Na forma negativa, exige que o Estado deixe de tributar o mínimo indispensável à existência digna das pessoas. Ou seja, o direito de tributar do Estado não pode ser exercido sobre aquela parcela de recursos que são apenas suficientes para a garantia da sobrevivência dos indivíduos.

Portanto, se o princípio da capacidade contributiva constitui a diretriz de todo o sistema tributário, sendo sua interpretação adequada a de que o cidadão deve contribuir com as despesas do Estado na medida de suas possibilidades, é natural a conclusão de que não se pode exigir tributos onde essa capacidade não existe, de forma a se preservar o mínimo existencial. Desse modo, não se admite a cobrança de impostos sobre o patrimônio insignificante, nem a cobrança de taxas ou contribuições daquelas pessoas cuja renda é apenas suficiente para prover a própria subsistência.

Assim, a preservação do mínimo existencial é condição inafastável da observância do princípio da capacidade contributiva e densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Carrazza,³⁵² por seu turno, enfatiza que o mínimo indispensável à satisfação das necessidades básicas do cidadão não pode ser tributado, uma vez que tal fato o privaria de uma existência digna. Portanto, aqueles recursos econômicos do contribuinte indispensáveis às suas necessidades básicas, previstas nos art. 6º e 7º, da CF/88, como saúde, alimentação, vestuário, educação, lazer, cultura, transporte e previdência social não podem sofrer a incidência de impostos. Tais recursos devem ser protegidos da tributação, mediante a criação de deduções legais, isenções ou não-incidência.

Desse modo, aqueles que podem pagar devem fazê-lo, tanto para o seu benefício, como para aqueles que não podem contribuir, uma vez que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da solidariedade.

Para Herrera Molina,³⁵³ a quantificação do mínimo existencial está nas normas reguladoras das prestações sociais a que têm direito as pessoas pobres. A quantia do mínimo existencial depende da situação econômica geral e das necessidades mínimas reconhecidas pela comunidade jurídica. E esta valoração está nas mãos do

³⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 99.

³⁵³ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 65.

legislador. De todo modo, ao determinar essas necessidades mínimas na regulação das ajudas sociais, o mínimo isento da tributação não pode ser inferior a essas ajudas. Assim, o legislador tributário não pode exigir tributos daquela parte dos recursos do indivíduo que são equivalentes àquela que o Estado deve pôr à disposição dos pobres para a manutenção de suas necessidades mínimas.

Assim, continua Molina,³⁵⁴ a capacidade para contribuir começa quando ultrapassado o mínimo necessário para a existência. Portanto, seria iníquo exigir um sacrifício em face do interesse geral, quando não se dispõe do mínimo necessário à sobrevivência.

O princípio da capacidade contributiva exige que o mínimo isento se ajuste à realidade, mas não fornece uma indicação precisa de sua quantia. E isto ocorre porque na sua quantificação incidem diversos fatores de fato e de direito:

- a) O custo de vida, que varia não só em função do tempo, mas também em relação às diversas regiões de um determinado país;
- b) O grau de bem-estar alcançado por uma sociedade incide sobre o nível de vida que se considera mínimo para uma existência digna, e
- c) O nível de prestações assistenciais que outorgue o Estado ou outras instituições beneficentes.

Para Zurita Leão,³⁵⁵ a proteção do mínimo vital fundamenta-se no princípio da igualdade, nos direitos humanos e na ideia de felicidade. O mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva. Esta só começa após satisfeitas as necessidades mínimas de sobrevivência. Assim, o mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu limite e não o seu fundamento.

Sarlet,³⁵⁶ ao discorrer sobre a eficácia dos direitos sociais, assinala que o objeto principal da assistência social não é a dignidade da pessoa em si, mas sim o provimento das condições mínimas para uma existência digna. Ressalta, ainda, que o mínimo existencial não é passível de quantificação. O estabelecimento de um valor necessário para atender às condições existenciais mínimas varia no espaço e no tempo, e depende ainda do padrão socioeconômico vigente. Ou seja, o valor do

³⁵⁴ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 121.

³⁵⁵ LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 86.

³⁵⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional**. 10. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 319.

mínimo existencial está sujeito a variações, não somente nas áreas financeira e econômica, como também das necessidades e expectativas vigentes em determinada sociedade.

Porém, afirma, a existência digna está além das condições mínimas da existência física, afastando-se do limite da absoluta pobreza, pois a dignidade da pessoa está muito além da mera existência. Nesse sentido, a dignidade da pessoa humana só estará garantida quando for possível o pleno desenvolvimento da personalidade e a plena realização dos direitos fundamentais. Assim, o mínimo existencial está muito além do necessário à sobrevivência (mínimo vital), abarcando o mínimo existencial sociocultural, o mínimo existencial ecológico, incluindo, dessa forma, o direito à educação e o acesso aos bens culturais. De ressaltar, ainda, que o mínimo existencial possui duas dimensões: uma negativa, protegendo esse mínimo de qualquer interferência estatal; e uma positiva, que assegure o direito a prestações, onde assume importância a exigibilidade e a proteção dos direitos fundamentais.

Como já explicitado, o mínimo existencial não pode ser reduzido a um valor determinado, uma vez que depende de uma série de fatores ligados às condições particulares de cada pessoa, além de outros componentes de cunho econômico, social e cultural. Portanto, o mínimo existencial deve abranger tanto o mínimo existencial fisiológico, necessário à própria sobrevivência, mas também o mínimo existencial sociocultural. Assim, a garantia do direito ao mínimo existencial é uma verdadeira cláusula aberta, que alcança o direito à alimentação, à educação, à moradia, à assistência e previdência social, ao fornecimento de serviços essenciais como água, energia elétrica, saneamento básico, transporte, à renda mínima, etc.

Ao tratar da definição dos bens mínimos necessários à existência digna, Ricardo Castilho³⁵⁷ afirma que desde a Antiguidade existia a concepção de bens essenciais a que um indivíduo tem direito. Para os gregos e romanos, esses bens essenciais incluíam o corpo, a própria vida, a consciência de si próprio e as ferramentas indispensáveis ao trabalho.

³⁵⁷ CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva: desafios para concretizar direitos sociais**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 102.

Na sociedade escravocrata, os bens mínimos não eram atribuídos aos escravos, já que estes não dispunham da própria existência, de modo que tanto a sua vida como o seu corpo pertenciam a outras pessoas.

A evolução do pensamento ocidental ampliou o rol dos bens elementares, sendo ainda considerados sagrados, impossíveis de serem retirados dos cidadãos, tanto por atos próprios, como por ato de terceiros. Passaram a ser, portanto, invioláveis, universais e imprescritíveis.

Já no Século XX, com as Constituições do México de 1917 e a Constituição alemã de Weimar de 1918-1919, passaram a fazer parte dos bens elementares, também aqueles bens de caráter social, econômico e cultural, tanto os destinados à mera subsistência do indivíduo, como os necessários ao seu pleno desenvolvimento.

Assim, se chegou à ideia dos bens essenciais nas diversas sociedades democráticas atuais, os quais devem propiciar a todos uma existência conforme à dignidade da pessoa humana. Entretanto, o conjunto desses bens não é idêntico em todos os ordenamentos jurídicos. Assim, existem duas espécies de bens indispensáveis à existência digna em cada comunidade: a) a primeira espécie é aquela que contempla aqueles bens que são naturais a todo o ser humano, independentemente de sua nacionalidade, os quais estão previstos na Declaração Universal dos Direitos Humanos da ONU, e b) aqueles previstos nos ordenamentos jurídicos internos de cada país, os quais só podem ampliar os primeiros, nunca os reduzir. Essa majoração de bens essenciais nos diversos ordenamentos implica em diversas acepções quanto ao conceito de existência digna. Assim, a previsão de direitos fundamentais, e, em especial, os direitos sociais nos diversos ordenamentos jurídicos implica nas concepções mais ou menos amplas da dignidade da pessoa humana.

Para Caliendo Velloso da Silveira,³⁵⁸ o mínimo existencial é uma espécie de barreira contra a intervenção Estatal que venha impedir a concretização e efetivação do conteúdo mínimo dos direitos fundamentais. A determinação do seu conteúdo mínimo deve ser buscada nos dispositivos constitucionais, mais precisamente naqueles que tratam da igualdade, da justiça social, da solidariedade e da dignidade da pessoa humana. Como não há uma determinação legal acerca do que se considera

³⁵⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009 p. 200.

mínimo existencial, seu significado fica livre à interpretação legislativa, doutrinária e jurisprudencial. Embora o art. 1º da Lei 8.742/1993, que dispõe sobre a organização da assistência social, tenha se referido a mínimos sociais, não há nesse diploma legal, nenhuma definição clara do que eles representam.

2.3.3.2. A proibição do confisco

A Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações ao poder de tributar, estabeleceu um limite à imposição fiscal, de modo a proteger o patrimônio, a renda e a liberdade de profissão e de iniciativa do contribuinte. Nesse sentido é o que dispõe o ser art. 150, IV:

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** (grifou-se)

Conforme Débora Roland,³⁵⁹ o dispositivo acima tem fundamento no princípio da capacidade contributiva, protegendo o contribuinte contra a tributação que exceda a sua força econômica.

Os direitos sociais do trabalho e da livre iniciativa, a liberdade de escolha da profissão, o direito à propriedade e os princípios que norteiam a ordem econômica previstos em nossa Carta Magna devem ser observados na tributação, de modo que a carga tributária não os inviabilize. Portanto, o princípio da vedação do confisco garante o direito de propriedade, a livre iniciativa e o exercício de qualquer profissão.

Embora o confisco seja vedado expressamente pela Constituição Federal, não há previsão em seu texto, nem na legislação, a respeito de se estabelecer um parâmetro adequado para se definir o limite ou percentual da tributação que se ajuste ao seu conceito. A doutrina diverge sobre o assunto, de modo que sequer estabelece uma alíquota que possa ser referida a uma tributação confiscatória. Na jurisprudência também não existe um precedente que estabeleça esse limite.

De todo modo, pode-se citar a ADI 2010/DF³⁶⁰ que tratou do tema, cuja Ementa se transcreve parcialmente:

(.....)

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão

³⁵⁹ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 90.

³⁶⁰ ADI 2010 MC/DF – Distrito Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento: 30/09/1999. Órgão Julgador. Tribunal Pleno.

governamental que possa conduzir no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar os excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

O STF, na ADI 2.551-1 MC-QO/MG, também foi instado a se manifestar sobre o efeito confiscatório da taxa de expediente instituída pela art. 16 da Lei 13.430/99, que deu nova redação ao art. 15 da Lei 12.425/96, ambas do Estado de Minas Gerais. Com a nova redação, este último dispositivo legal passou a instituir uma taxa de expediente no valor de R\$ 10,00 (dez reais) por veículo, tanto nos casos de emissão das guias de arrecadação do seguro de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres (DPVAT), como nas hipóteses de fornecimento de dados cadastrais dos proprietários de veículos automotores para fins de cobrança do DPVAT, valor esse considerado abusivo pelos recorrentes, pois extrapolava em muito o custo do serviço prestado, caracterizando verdadeiro efeito de confisco, o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/88.

Nessa Ação Direta de Inconstitucionalidade, cuja decisão foi proferida em 02/04/2003 e publicada no DJ de 20/04/2006, sendo Relator o Ministro Celso de Melo, referida Ementa, dentre outras passagens, assim ficou assentado:

O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV). - A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da

insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.).

(.....)

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. - Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República.

Cassiano Menke³⁶¹ refere que a proibição aos efeitos de confisco não se confunde com outros critérios utilizados para conter o poder de tributar, como é o caso da razoabilidade e da proporcionalidade. A razoabilidade pressupõe um critério e uma medida, servindo o primeiro como dimensionamento da segunda. Assim, numa multa tributária pela impontualidade do pagamento, o critério será a gravidade da falta, e o valor atribuído à multa é a sua medida, devendo haver uma correspondência entre eles. Se o valor da multa não é equivalente à gravidade da infração, ela é irrazoável.

Já a proporcionalidade implica a verificação entre o meio utilizado e o fim a ser alcançado por meio da norma tributária. Assim, é necessário verificar se: a) o meio é adequado ao alcance do fim, b) se este meio é aquele que provoca a menor restrição aos direitos fundamentais envolvidos, ou seja, se é imprescindível para a busca do fim, e c) se a utilização desse meio proporciona mais vantagens do que desvantagens. Essas análises se relacionam respectivamente, à adequação, à necessidade e à proporcionalidade em sentido estrito.

A proibição do confisco, entretanto, não está relacionada nem à razoabilidade, nem à proporcionalidade. Ela está relacionada a um conflito entre a norma tributária e um direito fundamental. O que interessa, portanto, é se a aplicação dessa norma implica a invasão do núcleo essencial de um direito fundamental.

Menke³⁶² cita a ADI 551-1-RJ, na qual o STF reconheceu que a multa moratória fixada em valor equivalente ao dobro do tributo era, ao mesmo tempo, irrazoável e confiscatória. Irrazoável porque o valor atribuído não guardava correspondência com

³⁶¹ MENKE, Cassiano. **Proibição aos efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008, p. 91.

³⁶² MENKE, Cassiano. **Proibição aos efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008, p. 94.

a gravidade da conduta, e confiscatória porque inviabilizava o exercício do direito de propriedade.

As normas tributárias possuem tanto finalidades fiscais como extrafiscais. As primeiras, objetivam a arrecadação de recursos para o financiamento da atuação estatal. As segundas, têm como função precípua a busca de outros objetivos constitucionais que não a obtenção de receita, como é o caso de estímulo ou desestímulo de certos comportamentos por parte dos contribuintes (defesa do meio ambiente, promoção da função social da propriedade, desestímulo à manutenção de propriedade improdutivas, etc.). Entretanto, qualquer que seja a finalidade das normas tributárias, é inegável que elas repercutem sobre os direitos fundamentais. Desse modo, por restringirem os direitos fundamentais, referidas normas se sujeitam à proibição de efeitos confiscatórios.

Desse modo, mesmo que o Estado queira, por exemplo, por meio de uma tributação extrafiscal, desestimular um determinado comportamento, a carga tributária a ser imposta não deve ser tão excessiva a ponto de inviabilizar o exercício do direito de propriedade ou de qualquer profissão ou atividade econômica. Assim, se o Poder Público que desestimular o consumo de bebidas alcoólicas, não pode impor uma tributação tão severa que inviabilize o direito fundamental à livre iniciativa.

E o exame da presença do efeito de confisco na norma tributária é feito por meio da ponderação. Por meio dela, busca-se analisar se a tributação não está afetando a eficácia mínima do direito fundamental atingido a ponto de eliminá-lo. Nesse caso, deve-se dar primazia aos direitos fundamentais em detrimento da norma tributária confiscatória.

Por conseguinte, na análise do efeito confiscatório de uma norma tributária, deve-se levar em conta se ela está restringindo os direitos fundamentais, especialmente os direitos a uma existência humana digna, o direito de liberdade, o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, a liberdade de exercício de qualquer atividade econômica e o direito à propriedade.

No que concerne à existência digna, convém referir que ela é um complemento do direito à vida, devendo ser entendida como um direito a uma vida digna, conforme estabelece o art. 170, *caput*, de nossa CF/88. E uma existência digna pressupõe uma pauta mínima de bens que devem não só ser fornecidos aos indivíduos, como ser protegido de toda e qualquer intervenção estatal, inclusive a tributária. Parte desses

bens estão relacionados no art. 7, IV, de nossa CF/88, dentre os quais se destacam a alimentação, a moradia, a saúde, a higiene, o lazer, o transporte, a previdência social, o vestuário, a educação, etc.

Portanto, a proibição do confisco em matéria tributária implica a vedação do Estado a injustamente se apropriar, por meio da tributação, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, a ponto de comprometer-lhes o direito a uma existência digna.

Ademais, a carga fiscal dos tributos não pode ser tão exacerbada a ponto de impedir a livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF/88), o livre exercício de qualquer ofício, trabalho ou profissão (art. 5º, XIII), ou na liberdade de exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF/88).

O exercício da liberdade econômica deve permitir ao indivíduo o desenvolvimento de sua personalidade e dos seus talentos. Deve propiciar liberdade de acesso aos demais indivíduos, a preservação do consumidor, um meio ambiente equilibrado e uma recompensa pelo risco assumido ao empreender seu patrimônio no mercado.

A liberdade de escolha de profissão, por sua vez, implica a faculdade de poder escolher e exercer as atividades profissionais acessíveis a todos, mediante o preenchimento de certas condições previstas em lei. A liberdade de organização da empresa significa a liberdade de escolha das diversas formas jurídicas pelas quais o empreendimento pode ser exercido, bem como do local de funcionamento dos negócios, com escolha livre da sua organização. Já a liberdade de direção de empresa está ligada à liberdade de fixar objetivos e planos de produção, comercialização e escoamento dos produtos, bem como a de celebrar contratos e fixar preços.

Como exemplo de proteção ao direito à liberdade de exercício de atividade econômica, pode-se citar a decisão do STF que julgou inconstitucional lei tributária catarinense que só permitia o uso de notas fiscais avulsas, com pagamento antecipado do imposto, para os contribuintes inadimplentes. Referida lei foi rechaçada, pois impedia o livre acesso ao mercado. Cabe citar também a decisão do STF no RE 68.973-SP,³⁶³ no qual ficou assentada ser inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos, uma vez ser incompatível com o livre acesso ao mercado. Também no RE 195.621-6-GO, o STF

³⁶³ Brasil. Supremo Tribunal Federal, RE 68.973-SP, 1ª Turma, rel. Min. Amaral Santos, 19.04.1971.

condenou a cobrança diária de ICMS dos contribuintes inadimplentes, pois essa medida impunha uma limitação excessiva à liberdade de comércio. Tais decisões serviram para demonstrar que o poder tributário não pode ser exercido para embaraçar, aniquilar ou impedir ou mesmo desencorajar o livre exercício de atividade econômica.

No que tange ao direito de propriedade, convém salientar que a Constituição Federal o elevou à categoria de direito fundamental (art. 5º, XXII), compatibilizando-o com o interesse da sociedade na sua função social (art. 5º, XXIII). Trata-se de um direito dinâmico, que vai além dos bens móveis e imóveis. A propriedade está relacionada com a noção de patrimônio, que é o vínculo entre o indivíduo e os seus bens e direitos, como o dinheiro, os móveis, os imóveis, a empresa, etc. É, portanto, um bem que pode ser explorado e aproveitado segundo a vontade de seu titular. Dessa forma, não pode o ente estatal, por meio de uma tributação confiscatória, violar esse direito fundamental de uso e gozo da propriedade.

Para Argos Gregório,³⁶⁴ a vedação do confisco se caracteriza como uma verdadeira limitação externa do princípio da capacidade contributiva, vedação constitucional fundada nos direitos fundamentais da Carta Política. Reconhece, também, a grande dificuldade em se saber o limite acima do qual o tributo passa a ser confiscatório.

Conforme Conti,³⁶⁵ o princípio constitucional que veda o confisco está atrelado à noção de capacidade contributiva, visto que o tributo, ao assumir caráter confiscatório, vai extrapolar a capacidade contributiva do sujeito passivo. E, embora não se consiga estabelecer o montante exato a partir do qual um tributo passa a ser confiscatório, pode-se considerar que tal ocorrerá quando o seu montante atinge o direito de propriedade do sujeito passivo, sem que haja uma correspondente indenização. Pode-se considerar, de todo modo, que um imposto sobre o patrimônio é confiscatório, quando a carga fiscal sobre ele incidente for maior do que a renda média que esse mesmo patrimônio possa produzir.

O princípio vedação do confisco, segundo Melo,³⁶⁶ está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que estará configurado o confisco

³⁶⁴ GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 121.

³⁶⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 55.

³⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 32.

sempre que a carga fiscal absorva parcela significativa da renda ou do patrimônio dos contribuintes. Reconhece, entretanto, a grande dificuldade em se estimar ou estabelecer o limite a partir do qual um tributo passa a ser confiscatório. Como exemplo dessa dificuldade cita a seguinte situação: uma alíquota de 30 % pode não ser confiscatória para o imposto de renda, porém uma alíquota de 20 % pode caracterizar confisco no caso do IPTU. Ou seja, uma alíquota menor pode ser confiscatória, dependendo da natureza do tributo à qual é aplicada. Essa aparente incoerência ocorre porque a renda se renova, é dinâmica, ao passo que o patrimônio, ordinariamente (salvo no caso de locação) é estático, não gerando nova riqueza.

De todo modo, continua Melo, é extremamente difícil a tarefa de estimar o montante da carga tributária que configure confisco. Desse modo, deve o poder público, no momento de fixar a carga tributária, utilizar-se do critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a existência e a dignidade das pessoas, e, também, evitar a quebra das empresas, uma vez que a tributação não pode impedir o livre exercício de qualquer atividade lícita.

Para Luciano Amaro,³⁶⁷ os tributos, especialmente os impostos, se caracterizam pela transferência de recursos do indivíduo para o Estado. Assim, se essa transferência ocorrer dentro dos limites estabelecidos pela Constituição, não há que se falar em tributação confiscatória. Mas o fato de ser vedado o confisco não significa uma proteção absoluta à propriedade contra a incidência tributária. O que não pode ocorrer, entretanto, é que por meio da tributação venha o Estado a absorver a propriedade privada, até porque o direito de propriedade é um direito fundamental garantido pela Constituição.

O grande problema existente, todavia, é saber até que ponto pode a tributação incidir sobre a propriedade do contribuinte sem que isto configure o confisco. Qual o limite máximo da carga fiscal que não configura uma tributação confiscatória? Evidentemente que uma tributação que absorvesse toda a renda do contribuinte tem efeito confiscatório. Assim também ocorre com o tributo que absorvesse parcela significativa do patrimônio do contribuinte. Mas isso são casos extremos. Na grande maioria dos casos, entretanto, é difícil se estabelecer se a tributação incidente sobre o patrimônio dos indivíduos tem ou não efeito confiscatório.

³⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 169.

Reconhecendo, portanto, a grande dificuldade na mensuração do confisco, Amaro³⁶⁸ assim se pronunciou:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Ao tratar dos limites máximos de tributação, assim se posicionou Navarro Coelho:³⁶⁹

O princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Nesse sentido, o princípio do não-confisco nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação.

Spinelli³⁷⁰ entende que um tributo é confiscatório quando afete o contribuinte de tal modo que viole o seu direito de propriedade sem a correspondente indenização. Salienta, ainda, que, embora ninguém se oponha à previsão constitucional de vedação de tributo com efeito confiscatório, não é tarefa simples a determinação de quando um tributo passa e ter esse efeito, sendo imprecisa a sua quantificação. De qualquer modo, essa vedação representa a observância do princípio da capacidade contributiva e, não se tratando de um princípio matemático, deve ser analisada caso a caso, com base na razoabilidade e na equidade.

Hugo de Brito Machado³⁷¹ assevera que, embora seja problemático se estabelecer quando um tributo tem efeito de confisco, o dispositivo constitucional que o proíbe pode ser invocado pelo contribuinte sempre que o mesmo entender que o tributo está confiscando seus bens. Tendo em vista que a Constituição não estabeleceu um limite a partir do qual a tributação passa a ser confiscatória, cabe ao judiciário estabelecer, em cada caso concreto levado à sua análise, se o tributo tem ou não efeito de confisco. E esse caráter confiscatório deverá ser avaliado em função de todo o sistema tributário, ou seja, em função de toda a carga fiscal dos tributos em seu conjunto.

³⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 170.

³⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 282.

³⁷⁰ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdIFAPES, 2001, p. 51.

³⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 46.

Para Fanucchi,³⁷² a vedação do confisco é o limitador superior do exercício do poder tributante do Estado. Muito embora a Constituição atual preveja em seu texto a proibição do confisco, não há qualquer critério matemático para a sua quantificação, cabendo aos intérpretes a avaliação de sua dimensão nos casos concretos. E isso deve ser feito através da análise conjunta dos mais diversos princípios constitucionais, uma vez que a Carta Magna deve ser interpretada como um todo unitário.

É o que ocorre, por exemplo, com o direito à propriedade privada, previsto no art. 5º de nossa Lei Maior. Embora seja um direito garantido a todo cidadão, tal direito é relativizado, uma vez que a propriedade deve atender sua função social. Assim, embora seja um direito assegurado a todos, ele poderá ser afastado nos casos de necessidade ou utilidade pública. Outra restrição a esse direito é o seu uso pelo Poder Público no caso de perigo iminente. Também pode ser afastado o direito de propriedade pela desapropriação, conforme arts. 182 e 184 da Constituição para fins de política urbana, agrícola e fundiária. Outras hipóteses constitucionais também permitem o afastamento do direito à propriedade, como é o caso de aplicação da pena de perda de bens (art. 5º, XLVI) e no caso da expropriação de glebas onde forem cultivadas plantas psicotrópicas ou outras culturas ilegais (art. 243).

Afora as hipóteses previstas na Constituição, é vedada a confiscação da propriedade privada e, sendo esse direito violado, o Poder Judiciário poderá ser acionado para preservar a sua garantia.

Embora o comando constitucional estabelecido em seu art. 150, IV, proíba a criação de tributos com efeito de confisco, não existe no ordenamento jurídico brasileiro qualquer parâmetro estabelecido para se medir o suposto efeito confiscatório de um tributo.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou, conforme Ementa já transcrita anteriormente, que na análise do efeito confiscatório deve ser levada em conta toda a carga tributária suportada pelo contribuinte, e não apenas a incidência de um determinado tributo. E essa carga tributária deve envolver, inclusive, a tributação de todos os entes tributantes. Assim, se a carga tributária de todos os entes estatais

³⁷² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 122.

ultrapassar a capacidade de contribuir do contribuinte, estaremos diante de tributação confiscatória.

Como não há um critério objetivo para a medição do confisco tributário, Fanucchi se filia à concepção da Corte Constitucional Alemã que adotou a posição do meio a meio, ou seja, a tributação que ultrapasse o percentual de 50 % seria confiscatória.

O princípio do não-confisco, segundo Carrazza,³⁷³ deriva do princípio da capacidade contributiva. Por isso, as leis que criam tributos devem levar em conta a capacidade de contribuir dos contribuintes, de modo que eles não sejam obrigados a contribuir com os gastos públicos além de suas possibilidades. Assim, é confiscatório o tributo que esgota a riqueza do contribuinte, expropriando os bens privados. Para evitar que isso ocorra, os tributos devem ser graduados de forma que não esgotem as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes.

Embora o termo confisco seja ambíguo e impreciso, pode-se dizer que ele existe quando o tributo venha a gravar o contribuinte com uma carga fiscal excessivamente onerosa, compelindo-o a colaborar com as despesas públicas acima de suas possibilidades.

Portanto, a graduação dos impostos deve ser efetuada de modo a não incidir sobre as fontes geradoras de riqueza dos contribuintes, de modo a inviabilizar as fontes de ganho. Além disso, a proibição de tributos com efeito de confisco prevista na Constituição reforça o direito de propriedade, também insculpido na Carta Magna, além de evitar discriminações arbitrárias entre os contribuintes. Assim, na quantificação do tributo, deve o legislador pautar sua conduta pela moderação e pelo equilíbrio, tendo sempre em vista a justiça do direito tributário.

No caso das empresas, pode-se dizer que o tributo é confiscatório quando, pela sua onerosidade, restringe significativamente a exploração de seus negócios habituais e de suas atividades corriqueiras. Desse modo, os tributos devem ser graduados com ponderação e razoabilidade, estimulando a livre iniciativa e a manutenção das atividades econômicas. Portanto, no exercício do poder legal de tributar, não pode o Estado inviabilizar o exercício de qualquer atividade econômica lícita.

³⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 113.

Assim, por exemplo, a excessiva carga tributária que incute ao contribuinte a sensação de estar sofrendo verdadeira punição viola o princípio do não confisco, porque traz sérias consequências ao orçamento familiar do contribuinte, ou ao seu negócio ou ao seu patrimônio.

Embora seja tarefa penosa e extremamente difícil o estabelecimento do patamar a partir do qual um imposto passa a ter efeito de confisco, a solução para esta dificuldade passa pela análise de cada caso em concreto, levando-se em conta a função social da propriedade, a capacidade contributiva do contribuinte, e a dignidade da pessoa humana. E, quando tais direitos forem atingidos pela excessividade da carga fiscal, pode o Poder Judiciário, se provocado, declarar a inconstitucionalidade da lei tributária que o instituiu.

Também Herrera Molina³⁷⁴ entende que a proibição do confisco limita a intensidade do gravame tributário, salientado o doutrinador espanhol que alguns autores consideram o confisco como um limite à progressividade. Lembra, ainda, que na Alemanha, embora não haja previsão constitucional, o Tribunal Constitucional decidiu que a imposição tributária não pode incidir sobre a substância do patrimônio, nem exceder um limite situado em aproximadamente a metade dos rendimentos. Assim, o Tribunal Alemão decidiu que a propriedade deve atender a sua função social, servindo igualmente ao interesse privado, como ao interesse geral. Salienta, ainda, que o confisco deve se referir à totalidade da carga tributária e não a um único tributo.

Para Domingos de Oliveira,³⁷⁵ tributos confiscatórios são aqueles que absorvem parte considerável da propriedade, que acabam com a empresa ou impedem o exercício de atividade moral e lícita. Assim, confiscatória é a obrigação fiscal que impõe uma injusta transferência de patrimônio do contribuinte ao Poder Público; injusta pelo montante ou pela falta de causa jurídica, ou porque acaba com o ativo patrimonial, ou seja, quando não é razoável, nem justa.

Portanto, o tributo confiscatório elimina as garantias constitucionais do direito de liberdade e propriedade, uma vez que, por ser elevado e desproporcional, impede o desenvolvimento de uma atividade lícita, acabando com o estímulo e incentivo necessário a toda atividade comercial ou industrial.

³⁷⁴ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 129.

³⁷⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 129.

Na jurisprudência argentina, consideram-se confiscatórios os impostos imobiliários e sucessórios iguais ou superiores a 33 % da renda ou do valor dos bens, respectivamente. Também se considera confiscatória a contribuição de melhoria cobrada em virtude de obra pública de que não resultou valorização mobiliária ao particular, e assim também a cobrança de taxas que absorvam parte significativa do patrimônio da empresa. Considera-se confiscatória, ainda, naquele país, o tributo sobre filial de sociedade estrangeira que absorva quase a metade do capital investido no estabelecimento.

Para Difini,³⁷⁶ confisco é uma medida punitiva, de ordem administrativa ou penal. Portanto, o tributo não pode se constituir em confisco, já que tributo, conforme o CTN é toda a prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito. Entretanto, o tributo pode ter efeito confiscatório quando, dada a sua excessividade, produza o desapossamento da renda ou dos bens do contribuinte. E o que a atual Constituição proíbe é o tributo com efeito de confisco, ou seja, aquele cujo encargo implique a total ou quase total absorção da renda ou do patrimônio do particular e que não se confunde com penalidade.

Questão complexa é definir quando um tributo passa a ter efeito confiscatório. Evidentemente que um tributo que absorva 100 % da renda ou do patrimônio tem efeito confiscatório. Fora dessa hipótese, não há um critério matemático, nem um percentual fixo que indique a partir de que montante ou percentual um tributo passa a ter o efeito de confisco, sendo necessária a análise de cada caso concreto para se saber se o tributo exigido excede as possibilidades econômicas do contribuinte. Assim, a doutrina brasileira não tem fixado nenhum critério objetivo para a determinação do que seja efetivamente o efeito confiscatório de um tributo.

Alguns doutrinadores defendem a ideia de que o efeito confiscatório deve ser estabelecido, com prudência e equilíbrio, pelo Poder Judiciário na análise de cada caso concreto. Entretanto, fica extremamente difícil para o judiciário estabelecer um critério com equilíbrio e prudência, se a doutrina não fixar critério algum.

Efeito de confisco, nos lembra Ives Gandra da Silva Martins,³⁷⁷ ocorre em toda a imposição fiscal que viole o direito de propriedade, a capacidade contributiva e a

³⁷⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 20.

³⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas Tributárias, nova série, nº 6. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000, p. 325.

liberdade de iniciativa, esta entendida como o direito de o contribuinte poder desenvolver sua atividade econômica.

Entretanto, como já frisado, as definições doutrinárias do que seja efeito confiscatório são muito vagas e imprecisas, de modo que sua compreensão ainda é muito precária e deficiente.

Na Espanha, o Tribunal Constitucional Espanhol afirmou que o sistema tributário passa a ser confiscatório quando o conjunto de imposições fiscais venham a privar o contribuinte de seu patrimônio ou de suas rendas, ou ainda, se a progressividade do imposto de renda alcançasse 100 %.

Ao tratar do efeito confiscatório dos tributos, Baleeiro³⁷⁸ salienta que tributo não se confunde com desapropriação, que é o ato pelo qual o Estado se investe na propriedade privada, nem com o confisco em si, que é uma apropriação do bem do particular, como sanção de um ato ilícito por este praticado. O que a Constituição proíbe é que um tributo seja tão oneroso que venha a causar a perda da propriedade e do patrimônio, como ocorreria no caso do confisco. Os dois institutos, tributo e confisco, não se confundem. O que a lei veda é que um tributo tenha os mesmos efeitos do que o confisco.

Questão polêmica, como já se referiu, é a questão de saber quando o tributo passa a ter efeito de confisco. Nos impostos sobre o patrimônio e a renda, evidentemente que uma alíquota de 100 % tem efeitos confiscatórios, não havendo quanto a isso qualquer divergência, tanto na doutrina nacional, como na estrangeira, pois tal tributação viola o direito de propriedade, o direito de herança e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho ou profissão.

Entretanto, a doutrina diverge quando a alíquota for menor do que 100 %, ou quando o tributo tem efeitos extrafiscais, de estimular ou desestimular comportamentos. Assinala, ainda, Baleeiro, que nem na jurisprudência Alemã, nem na brasileira, há um único caso que tenha julgado inconstitucional um tributo por ter sido considerado de efeitos confiscatórios. Entretanto, ressalva, na Argentina, a jurisprudência fixou a alíquota máxima de 33 % na exigência de certos tributos, pois uma carga fiscal maior implicaria confisco.

³⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 573.

Há que considerar, também, que, no caso dos impostos indiretos, pode ser imposta uma alíquota maior do que 100 %, sem que isso configure efeitos de confisco, visto que o imposto é embutido no preço da mercadoria e é repassado ao comprador que, ao adquiri-la, revela capacidade contributiva.

Outra consideração importante feita por Baleeiro é que no Imposto de Renda, devem ser previamente deduzidos todos os gastos necessários com a aquisição e a manutenção de referida renda, pois somente após feitas essas deduções é que começa a capacidade do indivíduo de concorrer com as despesas públicas. Desse modo, é confiscatória a tributação que: a) reduza significativamente o patrimônio, de forma a impedir a sua manutenção, b) atinja o mínimo vital, indispensável à manutenção do contribuinte e de sua família e c) impeça o consumo dos gêneros alimentícios de primeira e média necessidade.

O efeito confiscatório, por outro lado, não é levado em conta quando se tratar de multa ou juros, embora já haja decisões jurisprudenciais reduzindo o percentual das multas por serem consideradas excessivas. Ocorre que as multas, tendo caráter de sanção, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao seu direito. Desse modo, justifica-se o confisco como pena para o indivíduo que lesa o fisco em prejuízo de toda a coletividade.

2.3.4. Seção IV – A elisão, a elusão e a evasão fiscal

Conforme Caliendo Velloso da Silveira,³⁷⁹ o contribuinte, ao organizar seus negócios de modo a suportar menor carga tributária, pode-se valer das condutas denominadas elisão, elusão e evasão fiscal.

A doutrina distingue esses conceitos mediante os seguintes critérios:

- a) Cronológico: leva em conta o momento em que o negócio jurídico é realizado, relativamente à ocorrência do fato gerador. Assim, se a organização do negócio ocorrer antes do fato gerador, estaremos diante de uma conduta lícita, denominada elisão. Por outro lado, se a organização do negócio ocorrer após o fato gerador, a conduta será ilícita, denominada evasão;

³⁷⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 237.

- b) Causal: A diferenciação entre elisão e elusão está na causa do negócio. Se a causa for lícita, estaremos diante da elisão; se a causa for ilícita, falsa ou inexistente, estaremos diante da elusão;
- c) Econômico: Analisa-se o sentido ou o substrato econômico da operação. Dessa forma, busca descobrir a presença de um elemento econômico na operação. Assim, a elisão seria um manejo da forma jurídica, mas que teria um suporte econômico, enquanto que a elusão é uma manipulação da forma jurídica, sem qualquer propósito negocial ou substrato econômico;
- d) Sistemático: Relacionado com a presença ou não de manipulação artificial da estrutura negocial (forma, conteúdo e finalidade). Sendo a estrutura negocial coerente, estaremos diante da elisão. Se a estrutura do negócio for artificial, o caso é de elusão.

Na elisão, o contribuinte organiza os seus negócios de forma a reduzir a carga fiscal, mas sem descumprir a legislação tributária. Trata-se, portanto, de conduta conforme o direito.

Na evasão, o objetivo buscado pelo contribuinte também é a redução da carga tributária, porém através de conduta que contraria à lei. Portanto, nesse caso, estamos diante de crime tributário. Ocorre uma organização ilícita dos negócios privados.

A elusão ocorre mediante a utilização de estruturas negociais válidas que impedem a ocorrência do fato gerador, porém mediante abuso ou fraude ao ordenamento tributário.

Para que a justiça fiscal seja alcançada, frisa Zilveti,³⁸⁰ as situações economicamente iguais devem ser tratadas igualmente, o que não ocorre nos casos de elusão, evasão ou na concessão de privilégios fiscais injustificáveis. Nestas situações, ocorre uma efetiva ou potencial lesão aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

2.3.4.1. A elisão fiscal

Conforme Caliendo Velloso da Silveira,³⁸¹ a elisão consiste na conduta do contribuinte em organizar os seus negócios de forma a reduzir legalmente a carga

³⁸⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 331.

³⁸¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 240.

fiscal sobre eles incidente. A elisão, portanto, é uma forma lícita de o contribuinte planejar os seus negócios, atendendo aos princípios constitucionais que orientam a livre concorrência e a livre iniciativa, com o objetivo de se obter uma redução do ônus tributário.

A legitimidade e a legalidade da elisão fiscal, amparam-se em diversos argumentos: a) argumentos prudenciais (axiológicos), b) lógico-sistemáticos e c) dogmáticos.

Conforme os argumentos prudenciais ou axiológicos: a elisão é defendida em termos políticos e morais. Na esfera política, sua defesa está no argumento de que o indivíduo deve ter uma esfera autônoma de organização de seus negócios. Dessa forma, a elisão não é apenas permitida, mas aconselhada, uma vez que o poder de tributar só deve ocorrer na medida de sua necessidade. No aspecto da moral tributária, a elisão também se ampara, tendo em vista que ninguém é obrigado a pagar mais tributos do que o estritamente necessário.

Em relação aos argumentos lógico-sistemáticos: subdividem-se em dois tipos: a) ausência de lacunas no ordenamento jurídico, e b) sua relação com as hipóteses de incidência “estruturais”. O primeiro argumento se baseia no fato de que o direito tributário não possui lacunas e, não havendo previsão de imposição tributária, não há que se falar em hipótese de incidência. O segundo argumento é consequência da relação entre o direito tributário e o direito privado.

No que concerne aos argumentos dogmáticos: amparam-se no fato de que inexistente proibição legal no sistema jurídico brasileiro na utilização da elisão.

Portanto, a elisão é comportamento lícito, uma vez que é legítimo ao contribuinte organizar seus negócios, numa sociedade complexa e sujeita a riscos, de modo a encontrar a melhor solução para os seus interesses privados, buscando a redução da carga tributária.

O professor Ricardo Lobo Torres,³⁸² ao tratar da elisão, distingue-a entre lícita e ilícita. A elisão lícita corresponde ao que Caliendo Velloso da Silveira denomina de elisão, sendo que a elisão ilícita corresponde ao que o doutrinador gaúcho conceitua como elusão.

³⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 248.

Assim, no entender de Lobo Torres, a elisão lícita corresponde à obtenção de economia da carga fiscal mediante uma coerente interpretação da legislação tributária

2.3.4.2. A elusão fiscal

Segundo Caliendo Velloso da Silveira,³⁸³ a elusão se constitui na alteração artificiosa dos vínculos estruturais entre os elementos básicos do negócio jurídico. Essa manipulação se constitui num verdadeiro ajuste dos negócios jurídicos ou de seus elementos para produzirem efeito tributário inconsistente com a finalidade do negócio. Como o momento da ocorrência do fato gerador não é suficiente para diferenciar a elisão da elusão, devem ser buscar novos meios de análise. Conforme os estudos mais recentes sobre o tema, o critério mais adequado para a distinção entre a elisão e a elusão encontra-se na análise do defeito da estrutura dos negócios jurídicos.

As formas de manipulação artificiosa da estrutura negocial podem ser classificadas em objetivas e subjetivas. As objetivas são aquelas que promovem a alteração dos elementos do negócio jurídico, ou do sentido resultante em uma cadeia negocial. Já as subjetivas estão relacionadas com a manipulação realizada por agente individual ou por uma pluralidade de agentes em colusão.

A manipulação objetiva da estrutura negocial ocorre através da modificação artificial dos elementos do negócio jurídico ou do sentido resultante da cadeia negocial.

Por seu turno, a manipulação artificiosa dos elementos do negócio jurídico implica a quebra de sua consistência, tornando-o defeituoso ou viciado.

Dois são os critérios para a análise da presença ou não de manipulação da estrutura negocial: a) consistência e b) coerência negocial.

Através da consistência, verifica-se a correta correlação entre os elementos do negócio jurídico, quais sejam, forma, objeto, tipo e causa. Assim, um negócio movido por falsa causa ou sem causa, será um negócio elusivo. Já a coerência busca identificar se o negócio jurídico representa um exercício legítimo da livre iniciativa, da livre concorrência, da autonomia da vontade e da propriedade privada. Se o negócio

³⁸³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 242.

estiver coerente com esses princípios, não poderá ser desconsiderado pela administração tributária.

Por meio da consistência, busca-se identificar a presença de propósito negocial no uso de determinada estrutura jurídica. Um negócio jurídico sem sentido negocial será elusivo por não apresentar consistência na sua formatação. Portanto, importante se faz a correlação entre as finalidades econômicas almejadas e a estrutura do negócio jurídico realizado.

A coerência, por sua vez, busca identificar no negócio jurídico a existência de um uso conforme o direito ou um abuso na sua estruturação. Assim, a presença de uma conduta abusiva será tida por elusiva.

São exemplos de conduta elusiva: a) simulação, b) fraude à lei, c) abuso de direito, d) abuso de formas, e) dissimulação e f) falta de propósito negocial.

Na simulação as partes envolvidas no negócio estabelecem dois pactos: a) um visível e b) outro oculto. O pacto visível traduz uma falsa causa, uma vez que a vontade real das partes se encontra no pacto oculto. São exemplos de simulação no direito tributário o uso de nomes diferentes, de pessoas jurídicas e de pessoas interpostas.

A fraude à lei ocorre pela realização de negócios sucessivos lícitos, mas com resultado ilícito. Ou seja, individualmente analisadas, as operações são lícitas, porém geram um resultado ilícito.

A simulação e a fraude a lei são distintas, embora as diferenças entre elas sejam muito tênues. São elas: a) a simulação prejudica alguém, a fraude a lei viola a própria norma, e b) a simulação possui falsa causa, a fraude a lei possui uma causa ilícita.

O abuso do direito se caracteriza pelo uso inadmissível de um direito ou quando o seu exercício ultrapassa os limites impostos pelos seus fins sociais e econômicos.³⁸⁴

O abuso de formas é a manipulação de uma forma jurídica com a finalidade de afastar a norma que seria normalmente aplicada ao caso. Constituem exemplos de abuso de forma a dissimulação e a falta de propósito negocial.

³⁸⁴ Paulo Caliendo Velloso da Silveira nos traz como exemplo o Acórdão 108-05748, da 8ª Câmara, no Processo Administrativo Fiscal nº 10950.000482/95-10: “IRPJ, CSLL- Transferência de estoque de imóveis no intuito exclusivo de evitar a correção monetária de balanço – evasão tributária com abuso de direito – É abusiva, e não produz efeitos perante o Fisco, a formalização de contrato particular, em 28 de dezembro, para a transferência do estoque de imóveis à empresa ligada, com subsequente rescisão do contrato no mês de janeiro do ano seguinte, com o intuito exclusivo de afastar a correção monetária das demonstrações financeiras que incide sobre os custos dos imóveis do Ativo Circulante.

A dissimulação significa ocultar algo que existe realmente. Nela, os negócios jurídicos são “disfarçados”, ou seja, escondem a sua real natureza.

A falta de propósito negocial é outra conduta elusiva, uma vez que o negócio entabulado não possui um real substrato econômico.

No entender de Lobo Torres,³⁸⁵ a elisão ilícita (elusão) é a falta de coincidência entre a “roupagem” exterior do negócio jurídico e o conteúdo econômico que lhe corresponde. Ressalta, nesse sentido, que no direito comparado existem dois tipos de testes para detectar a elisão ilícita: a) o *teste do propósito negocial*, desenvolvido nos Estados Unidos, segundo o qual não produzem efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por único objetivo a economia do tributo, e b) o *teste da proporcionalidade*, adotado pelo art. 42 do Código Tributário Alemão, na reforma de 2008, que considera ter ocorrido abuso de forma, quando for escolhida uma forma jurídica inadequada, que implique uma vantagem não prevista em lei, sem que o contribuinte justifique fundamentadamente essa escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias.

Conforme Zilveti,³⁸⁶ a elusão é o ato de evitar a ocorrência do fato gerador, ou dela fugir com habilidade. A legislação fiscal de muitos países ocidentais tem restringido cada vez mais o campo de atuação dos negócios elusivos, havendo, inclusive, previsão constitucional nesse sentido.

Também a jurisprudência tem se ocupado do tema, como ocorreu com o Tribunal Constitucional Espanhol que, ao se manifestar a respeito da elusão, concluiu que a mesma é prejudicial à igualdade na tributação e na observância da participação de todos com os encargos públicos na medida de suas capacidades econômicas. E essa desigualdade na distribuição da carga tributária ocorre porque o tributo que não é pago por quem pratica a elusão será pago por aqueles que tem um espírito cívico maior, ou por quem não têm como fugir da tributação.

Assim, pode o cidadão, fazendo o uso indevido de certas garantias legais, omitir à tributação certos fatos econômicos que normalmente seriam tributáveis.

Para que a norma antielusiva seja eficaz, não basta sua previsão legal repressiva. É necessária a existência de uma cláusula geral interpretativa do negócio

³⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 248.

³⁸⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 332.

jurídico elusivo, caso contrário, a norma repressiva pode permitir que os mais economicamente capazes escapem da tributação.

No Brasil, a Lei Complementar 104 de 2001, modificou o art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzindo em seu parágrafo único a cláusula geral antielusiva, que permite ao agente fiscal desconsiderar o negócio jurídico, quando utilizado para ocultar a ocorrência do fato gerador, nos seguintes termos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A partir dessa alteração, pode a Administração Tributária, em tese, fazer uma interpretação analógica ampla.

A lei brasileira seguiu a orientação já existente nas legislações de outros países, como a Alemanha, cujo Código Tributário, determina que “a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Na França e na Itália, o combate à elusão é efetuado através de cláusulas específicas. Nos Estados Unidos, a repressão é feita pela jurisprudência, sendo que na Bélgica existe cláusula geral antielusiva.

Importante salientar a existência da elusão fiscal internacional, onde a responsabilidade tributária é diminuída por intermédio do movimento ou não de fundos ou de pessoas, através de fronteiras fiscais, com o uso de meios lícitos.

Tendo em vista a aplicação da cláusula geral antielusiva, surge a questão de se saber se assim agindo não está o Fisco infringindo os princípios de legalidade e da tipicidade tributária. A resposta é negativa, uma vez que a legalidade não veda, no âmbito teleológico, a interpretação extensiva do negócio jurídico, para se descobrir o seu verdadeiro fim econômico. Assim, pode o Fisco, interpretando que o negócio jurídico é elusivo, submetê-lo à tributação, observando sempre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Essa permissão legal ao agente público certamente é um passo importante na busca da igualdade e da justiça tributária.

2.3.4.3. A evasão fiscal

Diferentemente da elusão, a evasão fiscal, aponta Zilveti,³⁸⁷ decorre de ação ou omissão dolosa, fraudulenta ou simulada de que se utiliza o contribuinte para ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, com isso, deixar de pagar o tributo devido. É também denominada de fraude fiscal, na qual o contribuinte se vale de artifícios como a interpretação segundo suas convicções, a simulação, a falsidade ideológica e documental, entre outras.

Assim sendo, a evasão se constitui na ação ou omissão do contribuinte, contrária à lei, com o objetivo de não pagar o tributo devido. No Brasil, a evasão fiscal é sinônimo de fraude fiscal.

E a Lei 4.502/64 em seu art. 72 define fraude fiscal como:

“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento”.

Por sua vez a Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, assim define em seu art. 1º:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(.....)

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

O dispositivo acima tipifica a sonegação fiscal como a adulteração fraudulenta de documento fiscal para a redução ou supressão do tributo incidente na operação.

Podemos citar também outras leis que definem a sonegação fiscal, como a lei do IPI e a Lei que define o Crime de Lavagem de Dinheiro, Lei 9.613/98.

Portanto, a evasão fiscal é caracterizada pela conduta dolosa, comissiva ou omissiva, contrária à lei, cujo objetivo é evitar ou reduzir a carga tributária incidente na operação. Trata-se, então, de comportamento ilícito, inclusive tipificado como crime, com o que sujeita o seu agente às penas de reclusão e multa, conforme a Lei 8.137/90.

Na evasão, o contribuinte age contrariamente à lei, praticando dolosamente ato ilícito, com o único objetivo de não pagar ou de reduzir o tributo devido. Desse modo, o imposto que não é pago pelo sonegador será pago por aqueles que honestamente e espontaneamente cumprem com o seu dever cívico de pagar tributos. Assim, a

³⁸⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 338.

evasão fere a igualdade no que tange ao dever de pagar impostos, de modo que age contra o princípio da capacidade contributiva.

Para Lobo Torres,³⁸⁸ a evasão dá-se após a ocorrência do fato gerador, e consiste na sua ocultação com a finalidade de não pagar o tributo previsto em lei, sem haver qualquer modificação na responsabilidade do contribuinte ou na estrutura da obrigação tributária. A evasão ocorre, por exemplo, com a falsificação de documentos fiscais, com a prestação de informações falsas pelos contribuintes e pela inserção de dados incorretos nos livros fiscais com o objetivo de reduzir ou de não pagar o tributo devido.

2.4. Capítulo IV – Controle Da Aplicação Do Princípio

2.4.1. Seção I – O controle da discricção legislativa

No Estado Democrático, nos lembra Zilveti,³⁸⁹ o controle jurisdicional é considerado uma garantia dos direitos individuais, assim como também dos direitos políticos e sociais, o que tem criado uma certa dificuldade para a teoria da separação dos poderes.

O poder atribuído ao Judiciário tem a finalidade de imprimir coerção às suas decisões, harmonizando as instituições e limitando os outros Poderes do Estado.

Provêm, em parte, do *due process of law* e do *rule of law* os princípios fundamentais que integram as modernas Constituições, entre as quais a brasileira de 1988, como o devido processo legal, a legalidade, o controle dos atos administrativos e, por fim, o controle de constitucionalidade.

Na Constituição Brasileira de 1988, o devido processo legal está previsto nos incisos LIV e LV do seu art. 5º, os quais dão aos litigantes em geral o mais amplo direito de defesa de seus direitos perante o Judiciário. A garantia do devido processo legal é do Estado para o cidadão na defesa de seus direitos.

Já o *rule of law* é garantia do Estado para o próprio Estado. Assim, pode o Judiciário controlar a Administração Pública, reprimindo seus atos lesivos e abusivos.

³⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 249.

³⁸⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 906.

Permite-se, no sistema brasileiro, até a apreciação do mérito dos atos administrativos, o que significa um aumento da função jurisdicional.

Os Estados Unidos foram os primeiros a instituir o controle de constitucionalidade para garantir a supremacia da Constituição (Caso *Marbury versus Madison*). Através desse controle, é avaliada a adequação da norma inferior à Constituição, e, na hipótese de inadequação, nega-se a validade da lei.

O controle concreto de constitucionalidade americano possui as seguintes características: a) não retira a lei do ordenamento jurídico, mesmo sendo declarada inconstitucional; b) tem efeitos *ex tunc* e entre as partes envolvidas e c) pode o indivíduo invocá-lo perante qualquer juiz. Esse controle foi trazido para o Brasil ainda no final do Século passado, sendo incluído na Constituição de 1891, através das Emendas Constitucionais de 3 e 5 de setembro de 1926.

Já o modelo europeu de controle de constitucionalidade, inspirado no modelo austríaco de 1920 e adotado pela Itália e Alemanha após a Segunda Guerra Mundial, tem como principais características: a) não ser exercido pelo Poder Judiciário, b) não ser composto por juízes de carreira e c) analisa a lei em abstrato (controle concentrado), cuja decisão tem efeitos *erga omnis*.

O Brasil adotou o sistema difuso, baseado no modelo americano, mesclando-o com o modelo europeu de controle concentrado. Assim, os juízes singulares podem apreciar a constitucionalidade nos casos concretos, e também o STF ao apreciar os Recursos Extraordinários, sendo que somente a Corte Constitucional analisa a constitucionalidade em abstrato das leis emanadas do Poder Legislativo e atos normativos expedidos pelo Poder Executivo.

Dessa forma, o controle de constitucionalidade brasileiro é bastante variado. O STF, além do controle difuso previsto no art. 102, III, da CF/88, exerce com exclusividade o controle concentrado de constitucionalidade, esse efetuado através de várias ações: a) Ação Direta de Inconstitucionalidade; b) a Ação Declaratória de Constitucionalidade e c) a Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental e d) Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.

Portanto, a defesa da ordem jurídica é a função principal do controle de constitucionalidade, uma vez que a lei inconstitucional não pode ser aceita por lhe faltar um pressuposto de validade, que é sua adequação à Constituição. A

manutenção no ordenamento jurídico de uma norma inconstitucional implicaria a violação da supremacia da Constituição.

Ocorre que frequentemente entram em conflito o direito de o cidadão ser tributado de modo a não ser privado do mínimo vital e o direito de o Estado exercer o poder de tributar. Cabe, então, ao Poder Judiciário interferir nesse conflito de modo a estabelecer quais direitos devem prevalecer nessa conturbada relação jurídica. E essa interferência pode se dar tanto através do controle difuso, como do controle concentrado.

Não resta dúvida de que o controle jurisdicional, ao longo da história, tem-se caracterizado como um instrumento para a defesa dos direitos fundamentais do cidadão frente a voracidade do poder de tributar do Estado. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva tem levado as cortes constitucionais de diversos países a se posicionarem sobre a utilização desse princípio na tributação e sua relação com o princípio da igualdade, fundamento do Estado Social de Direito.

Para Becker,³⁹⁰ a constitucionalização do princípio da capacidade contributiva implica que o legislador está obrigado a escolher para a hipótese de incidência tributária fatos que sejam signos presuntivos de riqueza acima do mínimo vital.

Isso implica que: a) o juiz não pode deixar de aplicar a lei, mesmo que no caso concreto fique comprovado que inexistente capacidade contributiva do sujeito passivo. É suficiente para o nascimento da obrigação tributária que ocorra o fato signo presuntivo de renda ou capital acima do mínimo indispensável, b) na hipótese de incidência não entra a realidade presumida, mas sim o fato signo presuntivo daquela realidade e c) a hipótese de incidência somente ocorre e a regra jurídica somente incide quando o fato escolhido pelo legislador para compor a hipótese de incidência se revestir da juridicidade preestabelecida pelo próprio legislador.

Ainda para o doutrinador gaúcho,³⁹¹ se no caso concreto o juiz verificar que na referida hipótese de incidência não ocorre a presunção de capacidade contributiva em relação a determinado contribuinte, mesmo assim não pode deixar de aplicar a regra jurídica tributária. Ou seja, não pode negar a incidência da norma tributária e deixar de reconhecer o dever de pagar o tributo.

³⁹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 528.

³⁹¹ *Ibidem*, p. 498.

Porém, caso verificar que o legislador escolheu para a hipótese de incidência fatos que não sejam signo presuntivos de riqueza (ex.: tributo com alíquota segundo discriminação racial), o juiz deve declarar a inconstitucionalidade da lei.

José Marcos Domingos de Oliveira³⁹² entende que, dada a juridicidade do princípio da capacidade contributiva, o mesmo também deve ser observado pelo juiz no momento da interpretação e aplicação do Direito. Assim, no caso de a lei tributária se afastar da diretriz estabelecida pelo princípio constitucional, cabe ao Judiciário a inafastável responsabilidade de exercer o controle jurisdicional para fazer valer a Constituição.

Assim, como não há regras jurídicas absolutamente precisas, o legislador não pode presumir de forma absoluta a capacidade contributiva. Portanto, não se pode vedar ao juiz a possibilidade de avaliar a excessividade do tributo. A presunção absoluta de capacidade contributiva pode transformar a matéria tributável em verdadeira ficção jurídica.

Portanto, a simplificação ou unificação da legislação tributária através do emprego de critérios objetivos para atender a objetivos arrecadatórios não pode ir além da criação de presunções relativas, que admitam prova em contrário.

Se a presunção de capacidade contributiva nos fatos geradores fosse absoluta, o princípio seria político e não jurídico, o que excluiria sua apreciação pelo juiz. Mas como se trata de princípio constitucional, a verificação de sua obediência pelos demais poderes não pode ser retirada do Poder Judiciário, que é o encarregado de velar pela própria Constituição.

Assim, uma vez que os tributos são regidos por normas jurídicas que devem se submeter à Constituição, não pode ser subtraída do juiz a prerrogativa de fazer prevalecer esta sobre aquelas, sob pena de se estar suprimindo a atuação do Poder Judiciário.

Portanto, sendo a capacidade contributiva o fundamento constitucional do fato gerador do tributo e não se verificando tal pressuposto, não há legitimidade para o nascimento da obrigação tributária.

No Brasil, o STF tem afirmado a competência do Poder Judiciário, tanto para excluir, como para graduar as multas aplicadas pela Administração Tributária, quando

³⁹² OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 123.

elas se revelarem excessivas, mesmo dentro dos limites estabelecidos em lei, sem que isso implique violação do princípio da separação dos poderes.

Assim, pode o juiz afastar a aplicabilidade ou reduzir as multas tributárias, quando se revelarem confiscatórias ou proibitivas, pois caracterizam verdadeiro desvio de finalidade, uma vez que seu objetivo deve ser repressivo e dissuasório, não arrecadatário, de modo a não violar o direito de propriedade e o direito à livre iniciativa, preservando a capacidade econômica do contribuinte.

No entender de Fanucchi,³⁹³ como o Estado precisa de recursos para financiar sua organização e para o custeio das despesas públicas, os tributos se tornam necessários e podem ser instituídos constitucionalmente, desde que atendidas determinadas condições. Assim, a instituição de tributos só pode ser feita pelo Poder Legislativo, que deve respeitar os princípios da anterioridade anual e, em certos casos, da anterioridade nonagesimal, da irretroatividade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e da preservação do mínimo vital. Logo, se tais requisitos não forem observados pelo legislador no momento da criação da lei, cabe ao Judiciário sanar o vício e fazer prevalecer a Constituição.

Ademais, uma vez que, conforme art. 5º, XXXV da CF/88, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, o mesmo assume importância fundamental em resolver os litígios que são levados à sua apreciação.

Assim, tem o cidadão o direito de buscar a tutela jurisdicional para, total ou parcialmente, afastar a tributação excessiva, ou seja, que não observe a capacidade contributiva, seja objetiva ou subjetiva. No Direito Tributário, a ideia de justiça está intimamente ligada à ideia de igualdade, que só é alcançada através do dever de solidariedade de todos contribuírem com parte de seus recursos para as despesas públicas, conforme sua capacidade contributiva, real e pessoal. Se isto não for observado, haverá violação ou ameaça de lesão ao direito, competindo ao Judiciário, quando provocado, intervir e aplicar o Direito.

Deve-se ponderar, entretanto, que a atuação do Poder Judiciário não é ilimitada, devendo ser observada a independência dos Poderes, de forma que não pode o juiz substituir o legislador na sua competência para a instituição dos tributos. Isso tem sido alvo de grandes debates entre os juristas atualmente, dado o aumento

³⁹³ MELO, José Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 196.

da credibilidade do judiciário perante a opinião pública, que há muito demonstra pouca confiança na classe política. Assim, tem-se verificado um judiciário muito atuante, que em várias ocasiões parece estar usurpando a função do legislador. Esse ativismo judicial, inclusive, tem sido alvo de questionamento entre os estudiosos do Direito.

Entretanto, como já salientado, não pode o Poder Judiciário ficar inerte quando uma norma tributária ferir direito constitucionalmente assegurado, cabendo a ele, quando provocado, decidir a lide, inclusive nos casos concretos.

Cabe lembrar, nesse sentido, que o STF, no RE 81.550-3, de 1975, determinou a redução da multa moratória de 100 % para 30 % do tributo devido, ao entendimento de que a penalidade tinha efeito confiscatório. No mesmo sentido foi a decisão prolatada pelo Pretório Excelso no RE 91.707-MG, onde foi também reduzida a multa tributária de 100 % para 30 %, neste caso pelo pagamento a destempo do tributo, a qual foi considerada confiscatória.

Por conseguinte, mesmo que não possa interferir em questões políticas, pode o Poder Judiciário, quando provocado, interceder na defesa de um direito ameaçado, pois essa é a sua função constitucional. Portanto, pode o cidadão socorrer-se do judiciário para afastar uma tributação excessiva que não observe a sua capacidade contributiva, seja ela objetiva ou subjetiva. Assim, embora todos os cidadãos, por dever de solidariedade, devam contribuir para as despesas públicas, tal contribuição só pode ser exigida na conformidade com a capacidade econômica de cada pessoa. E se isso não for respeitado, pode o Poder Judiciário ser acionado, mesmo nos casos concretos, para a interpretação e aplicação do Direito.

Pode o Judiciário, portanto, no intuito de preservar os direitos estabelecidos constitucionalmente, intervir para efetivar o direito de o cidadão só ser tributado de acordo com sua capacidade contributiva.

Para Rohenkohl,³⁹⁴ entretanto, o princípio da separação do poderes, previsto nos arts. 2º e 60, § 4º, III, da CF/88 impede que o juiz, nos casos concretos, molde a graduação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte. Entretanto, reconhece que se uma imposição fiscal, considerada a generalidade dos elementos de sua regra matriz de incidência, estiver em confronto com os critérios que

³⁹⁴ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 211.

estabelecem que a tributação deve respeitar a capacidade contributiva, então a mesma deve ser declarada inconstitucional.

Assim, não cabe ao juiz, no caso concreto, verificar a capacidade do contribuinte em face da exação fiscal. Pode o mesmo, porém, verificar, na generalidade da lei, se os postulados que determinam a tributação segundo a capacidade contributiva estão presentes, para, então, declarar ou não a inconstitucionalidade ou não da norma tributária.

E, levando-se em conta o enfoque negativo do princípio, que protege o contribuinte contra a violação de seus direitos fundamentais, pode o juiz declarar a inconstitucionalidade de todo o tributo que atentar contra a imunidade do mínimo vital, por não prescrever a isenção da exação aos contribuintes de menor renda.

Ora, se é tarefa do Estado garantir aos cidadãos os direitos sociais como saúde, educação, moradia, etc. não poderá, através da imposição tributária, impedir o exercício desses direitos, seja pela não determinação de um mínimo isento em todos os tributos, seja pelo estabelecimento de uma isenção em valores muito aquém de um mínimo indispensável à sobrevivência. Nesse caso, pode o Judiciário declarar a inconstitucionalidade da lei tributária.

No entender de Spinelli,³⁹⁵ o princípio da capacidade contributiva, além de submeter o legislador, atribui ao Judiciário o poder de controlar a sua efetivação, uma vez que é ele quem tem o poder de controlar a constitucionalidade das leis e a legalidade dos atos administrativos.

Assim, a constitucionalização do princípio da capacidade contributiva tem como objetivo exigir do legislador, quando da elaboração das leis tributárias, a observância da situação econômica do contribuinte, quando da fixação dos tributos. Logo, se a lei violar o princípio, viola a Constituição, devendo ser declarada pelo Judiciário a sua inconstitucionalidade.

Já nos casos concretos, grande parte da doutrina entende que o controle da capacidade contributiva dos sujeitos passivos é inconveniente e impraticável, uma vez que as situações fáticas são tão diversas que se torna imprescindível que o Direito faça uso de presunções e ficções para, genericamente, disciplinar os comportamentos dos indivíduos. Portanto, a situação individual do contribuinte é indiferente ao Direito,

³⁹⁵ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001, p. 100.

podendo o juiz analisar tão somente a capacidade contributiva objetiva, não tendo nenhuma relevância a capacidade contributiva subjetiva.

Também pode o juiz declarar a inconstitucionalidade por omissão, quando verificar que a inércia do legislador impede que o princípio, consagrado constitucionalmente, produza efeitos.

No entender de Regina Helena Costa,³⁹⁶ no campo da descrição legislativa na escolha das hipóteses de incidência tributária não existem regras absolutamente delimitadoras, valendo-se o legislador de presunções de que os fatos por ele escolhidos sejam reveladores de capacidade econômica, aptos a justificar a criação dos tributos. Ocorre que tais presunções não são absolutas, pois a lei tributária só pode discriminar validamente se observar a capacidade contributiva de cada indivíduo. Portanto, tais presunções podem ser questionadas judicialmente, toda vez que gerarem lesão ou ameaça de lesão a direito individual.

Não se questiona, portanto, a atuação do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade de uma lei, genericamente considerada, em função da capacidade contributiva objetiva, ou seja, relacionada à aptidão de o sujeito passivo sofrer o ônus tributário. Dessa forma, se a hipótese de incidência não revelar a existência de capacidade contributiva, a lei deve ser declarada inconstitucional.

A problemática surge com relação ao controle judicial da aplicação do princípio aos casos concretos, qual seja a de análise da situação de um sujeito considerado individualmente, que corresponde à noção de capacidade contributiva subjetiva.

Embora reconhecendo a importância da posição contrária defendida por Becker, entende a professora Regina³⁹⁷ que mesmo nos casos concretos pode o Poder Judiciário verificar o excesso de carga fiscal relativamente a dado sujeito passivo. Para ela, se a noção de capacidade contributiva subjetiva está relacionada com a aptidão de determinado contribuinte se sujeitar à imposição tributária, claro resta que pode o juiz verificar se ela foi respeitada.

Entretanto, reconhece que não cabe ao juiz modular a carga fiscal nos casos em que a lei tributária ferir apenas parcialmente o princípio da capacidade contributiva. Nesse caso, verificando o excesso de carga fiscal, não cabe ao juiz graduar a exação

³⁹⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 76.

³⁹⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996, p. 78.

segundo os critérios que entender mais adequados, mas apenas declarar a inconstitucionalidade da lei. A solução de adequar a exação à capacidade econômica do contribuinte é tarefa do legislador.

Situação que também pode ocorrer no caso concreto é a hipótese de o legislador se manter inerte, sem motivo justificável, em relação à edição de norma garantidora da efetividade do princípio. Assim, tendo em vista que as normas garantidoras da graduação do princípio têm eficácia plena, pode o indivíduo prejudicado provocar a manifestação do Poder Judiciário

O professor Sacha Calmon³⁹⁸ assevera que é responsabilidade do Poder Judiciário o controle jurisdicional das leis que se afastam do objetivo buscado pelo princípio, que é a justiça fiscal, pois a ele cabe a salvaguarda da Constituição.

Ainda, continua, é no ideal de justiça que se fundamenta o princípio da igualdade, que no Direito Tributário se concretiza através do princípio da capacidade contributiva. Desta forma, cabe ao Poder Judiciário a interpretação da justiça da imposição fiscal.

Portanto, se um determinado tributo violar o princípio da capacidade contributiva, o mesmo estará desrespeitando a isonomia constitucional e a justiça fiscal, que são os fundamentos do próprio princípio, devendo a lei instituidora da exação ser declarada inconstitucional.

E com relação à inconstitucionalidade de uma lei, Sacha Calmon³⁹⁹ lembra que ela pode ser de dois tipos: inconstitucionalidade formal e inconstitucionalidade material. A primeira ocorre quando a lei foi publicada sem terem sido observados na sua elaboração todos os trâmites e requisitos previstos na Constituição. A segunda resulta quando a lei está em contradição com a própria doutrina constitucional, contrariando preceitos nela estabelecidos.

Assim sendo, se uma lei tributária não observar o princípio da capacidade contributiva, estar-se-á diante de uma hipótese de inconstitucionalidade material e, portanto, pode o Poder Judiciário declarar essa inconstitucionalidade, tanto através do controle concentrado, ou abstrato, como no bojo de um caso concreto, através do controle difuso.

³⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58.

³⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58.

De se salientar, ainda, que o moderno constitucionalismo vê no princípio da capacidade contributiva não um dispositivo meramente programático, noção já há muito superada, mas sim uma norma de eficácia plena que confere um direito público subjetivo ao contribuinte, sendo oponível ao legislador.

Desse modo, lembra Sacha Calmon, o juiz pode negar a aplicação de uma lei que no IRPF não permita a dedução do limite de isenção ou dos encargos com a educação. Entretanto, questão duvidosa é a possibilidade de o juiz, em um caso concreto, ao analisar a incapacidade contributiva de determinado contribuinte, poder graduar a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas do mesmo, modificando o valor a recolher estabelecido na lei. Reconhece que para esses casos de incapacidade contributiva relativa deveriam ser estabelecidas hipóteses de isenção fiscal. Salienta, por outro lado, que o STF tem declarado a competência do Poder Judiciário, tanto para excluir, como para graduar multas fiscais que não atendam à capacidade contributiva do sujeito passivo.

2.4.2. Seção II – controle da aplicação do princípio na jurisprudência brasileira

O Judiciário brasileiro tem sido chamado constantemente a se manifestar a respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva, seja no controle abstrato, como na apreciação de casos concretos. No primeiro tipo de controle, o que se questiona é a desconformidade da lei ou ato normativo tributário que, abstratamente, venha a violar o princípio. Já nos casos concretos, o Poder Judiciário é provocado a se manifestar diante do possível desrespeito ao princípio numa determinada situação individual.

No capítulo III da Parte I desta obra foram colacionadas inúmeras decisões de nossos Tribunais referente à possibilidade ou não da aplicação do princípio da capacidade contributiva para cada espécie tributária, de forma que a ele remetemos os leitores para uma análise detalhada de cada julgado.

2.4.3. Seção III – Controle da aplicação do princípio na jurisprudência estrangeira

2.4.3.1. Na jurisprudência espanhola

Na Espanha, refere Zilveti,⁴⁰⁰ o princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 31 da Constituição. O controle de constitucionalidade das leis é feito pela Corte Constitucional.

Dentre algumas decisões da Corte a respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva nos lembra as seguintes:

Acórdão nº 27/1981, de 20/06/1981, onde ficou estabelecido que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado pelo legislador como limite da tributação. Além disso, nesta decisão ficou definido que o princípio da capacidade contributiva, para tornar efetiva a justiça tributária, requer também a observância de outros critérios de tributação, como a generalidade e a proporcionalidade.

Em outro Acórdão, o de nº 37/1987, de 26/03/1987, ficou estabelecido que os entes tributantes devem instituir impostos observando o princípio da capacidade contributiva e levando em conta critérios econômicos que visem garantir os fins buscados pela Constituição. A Corte entendeu, também, que é suficiente, ao se criarem os impostos, que a capacidade exista como riqueza, renda real ou presumida, para que o princípio da capacidade contributiva seja observado.

Em decisão de 26/04/1990, a Corte também abordou a observância do princípio da capacidade contributiva, ocasião em que entendeu que o princípio vincula tanto o Estado como os cidadãos envolvidos na relação tributária. Criticou-se a evasão fiscal, pois o imposto que não é pago por alguns vai recair sobre aqueles que não tem como violar a lei, ou, então, que, por seu espírito cívico, cumprem espontaneamente com suas obrigações tributárias.

Na decisão nº 221/1992, o princípio da capacidade contributiva foi tido como um limite à tributação, especialmente nos casos em que a riqueza gravada pelo tributo não tinha sequer sido presumida, mas era apenas fictícia ou inexistente.

Adicionalmente, em 10 de julho de 1999, o Tribunal Supremo de Justiça, considerando a relevância do mínimo pessoal e familiar no cálculo da obrigação tributária, julgou inconstitucional o Decreto Real nº 113/1998, por violar os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

A Corte tratou, também, da progressividade como instrumento para o alcance da igualdade tributária. Em relação ao tema, entendeu que a utilização da

⁴⁰⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 358.

progressividade, como elemento informativo do sistema tributário, é perfeitamente válida para o alcance da justiça redistributiva, atendendo aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

2.4.3.2. Na jurisprudência italiana

Na Itália, continua Zilveti,⁴⁰¹ o princípio da capacidade contributiva tem sido objeto de questionamentos na Corte Constitucional desde a promulgação da Constituição em 1947. O princípio tem sido utilizado inclusive contra o contribuinte, nos casos de elusão e evasão fiscal, uma vez que estas situações acabam por ferir a isonomia na distribuição da carga fiscal. Além disso, o princípio tem sido utilizado como limite ao poder de tributar do Estado e como critério para a realização da igualdade na tributação.

Dentre as decisões da Corte Italiana, Zilveti nos revela:

Decisão de nº 97, de 10 de julho de 1968, onde foi questionada a isenção do mínimo existencial. Nessa decisão, a Corte considerou que a isenção do mínimo existencial, além de atender ao princípio da capacidade contributiva, era um instrumento fiscal de se atingir a igualdade substancial na tributação. Considerou, ainda, que o Estado, na busca de meios para financiar sua própria atuação, não pode confiscar os meios indispensáveis à sobrevivência dos indivíduos, devendo buscá-los por meio do critério da progressividade nos contribuintes mais privilegiados, de forma que quem possuir mais, pague mais tributos, aplicando, deste modo, a justiça fiscal.

Já na Decisão nº 171/2000 foi questionada a irretroatividade da norma legal, cujo dispositivo legal que considerava a capacidade contributiva do contribuinte, segundo critérios e situações existentes antes da promulgação da respectiva lei. Tal dispositivo foi julgado inconstitucional por não atender ao princípio da igualdade perante a lei, nem ao princípio da capacidade contributiva (arts. 3º e 53, respectivamente, da Constituição Italiana).

Na Decisão nº 5/2001, foi questionada a lei italiana que impedia que o contribuinte pudesse opor-se quanto ao critério de valorização do imóvel estabelecido pela respectiva lei tributária impositiva, não podendo demonstrar o seu efetivo valor.

⁴⁰¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 360.

A corte definiu que a lei não poderia prever a aplicação do imposto sobre um valor abstrato, pois violava o princípio da capacidade contributiva.

Em outra Decisão, de nº 185/2000, a Corte entendeu que a discriminação de contribuintes no imposto sobre o patrimônio em razão do tempo de sua detenção, não violava o princípio da igualdade (art. 3º da Constituição), desde que a alienação do imóvel revelasse incremento de seu valor, o que demonstraria índice de capacidade contributiva. Assim, o tratamento desigual de situações desiguais não feria o princípio da igualdade.

Já a Decisão de nº 418/2000 analisou a constitucionalidade da lei que discriminou os proprietários de imóveis de acordo com a natureza de aquisição do título, pois poderia violar o princípio da capacidade contributiva. Em sua decisão, a Corte entendeu que referida discriminação não era inconstitucional, uma vez que foi concedida isenção do tributo sobre o patrimônio para quem o adquiriu mediante a usucapião, não sendo a mesma estendida a quem havia adquirido imóvel mediante outro título, como, por exemplo, a compra e venda. Aqui, mais uma vez, a Corte firmou entendimento de que o tratamento desigual a contribuintes que estão em situações desiguais não fere os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

2.4.3.3. Na jurisprudência alemã

O princípio da capacidade contributiva, lembra ainda Zilveti,⁴⁰² não se encontra expressamente positivado na Constituição alemã. No entanto, ele tem sido utilizado pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão como garantia de o contribuinte suportar o ônus tributário na proporção de seus haveres e na imposição ao Estado da obrigação de observar a igualdade entre os cidadãos na distribuição da carga tributária.

Em Decisão de 16 de maio de 1961, o Tribunal decidiu sobre a constitucionalidade do imposto adicional sobre vendas no setor têxtil. Na ocasião, o Tribunal firmou o entendimento de que o arbítrio do legislador serve como parâmetro para verificar o quanto foi violado o princípio da igualdade. Assim, para que o princípio fosse observado, deveriam ser impostos limites à liberdade do legislador, em respeito ao princípio da igualdade.

⁴⁰² Ziveti, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 362.

Na Decisão de 17 de outubro de 1961 o Tribunal se manifestou pela constitucionalidade da taxa para o corpo de bombeiros, sob o argumento que referida exação não contrariava o princípio da igualdade previsto no art. 3º da Constituição, exatamente porque o custo do serviço prestado ou o poder de polícia posto à disposição dos contribuintes eram suportados por todos de forma igualitária, sem distinção.

Outra decisão que questionou o princípio da igualdade foi a Decisão de 30 de outubro de 1961, que se manifestou a respeito da constitucionalidade da taxa para a concessão de alvará para o funcionamento de bares. O argumento de que referido tributo violava o direito ao livre exercício de profissão foi afastado, pois tal circunstância só se verificaria se o valor do tributo fosse excessivamente alto a ponto de inviabilizar economicamente o negócio pretendido pelo contribuinte. Na ocasião, entendeu-se que referida exação tinha caráter extrafiscal, cuja finalidade era a regulação de atividade comercial. No exercício da justiça fiscal, essa taxa deveria ser paga pelo empresário para abrir ou manter aberto o seu estabelecimento, sem relação direta com o princípio da igualdade, a não ser nos casos de a exação ser confiscatória.

Na Decisão de 11 de agosto de 1998, o princípio da capacidade contributiva foi utilizado como parâmetro para a verificação da constitucionalidade da graduação da contribuição social para a segurança da aviação. O Tribunal considerou que a contribuição exigida não feria a capacidade contributiva das empresas de aviação, uma vez que tinha caráter extrafiscal. Adicionalmente, também decidiu que a graduação de referida contribuição não era inconstitucional, pois ela não se calcava na disponibilidade econômica dos sujeitos passivos, mas sim no dirigismo estatal que pode intervir nas atividades econômicas privadas. Portanto, totalmente viável a exigência para que as empresas de aviação civil arquem com os custos do tributo para a manutenção da segurança dos usuários desses serviços.

Ao tratar da progressividade tributária, em Decisão de 25 de setembro de 1992, o Tribunal afastou a incidência de lei que impunha tributação excessiva, que acabava por estrangular o contribuinte. Nessa decisão, ficou assentado que a legislação tributária interfere na liberdade dos cidadãos, justamente na sua forma de desenvolvimento pessoal, na área patrimonial e profissional. Entendeu o Tribunal que essa restrição na liberdade dos cidadãos ocorre com os tributos extrafiscais, que

dirigem a conduta dos mesmos, porém esse dirigismo não pode ter efeito estrangulador.

Em Decisão de 22 de fevereiro de 1984 o Tribunal Constitucional Alemão se manifestou expressamente com relação ao princípio da capacidade contributiva, ao analisar a tributação do Imposto de Renda que permitiu a dedução, por parte dos contribuintes, das despesas necessárias para a criação e educação dos filhos. A partir dessa Decisão, o princípio da capacidade contributiva passou a ser considerado o princípio constitucional de justiça fiscal igualitária.

Também relativamente ao Imposto de Renda, tributo onde a capacidade contributiva encontra sua melhor expressão, o Tribunal em Decisão de 30 de setembro de 1988, considerou inconstitucional lei que não permitia a dedução dos prejuízos com imóveis alugados. Na ocasião, o Tribunal entendeu que a dedução dos referidos prejuízos representava a verdadeira expressão do princípio da capacidade contributiva.

Outra expressão da capacidade contributiva que ultimamente tem sido objeto de análise na tributação como princípio de distribuição uniforme da exação como instrumento de justiça fiscal é o denominado mínimo existencial. O Tribunal Alemão definiu o mínimo existencial como um limite de o contribuinte e sua família arcar com o ônus tributário. Assim, a justiça fiscal equitativa só ocorre com a isenção do mínimo existencial de todas as famílias, inclusive daquelas mais abastadas, conforme a sua capacidade contributiva.

A proteção da família também foi associada à capacidade contributiva pelo Tribunal Constitucional, o que auxiliou ainda mais na consolidação desse princípio no direito tributário alemão. O Tribunal, ao tratar da uniformização das alíquotas no imposto sobre o patrimônio, afirmou que uma tributação homogênea só poderia ficar assegurada através das bases de cálculo a serem estabelecidas para cada uma das unidades econômicas. Assim, para garantir a real relação de valores, a base de cálculo deve estar intrinsecamente relacionada com a capacidade de rendimentos das unidades econômicas. Para o Tribunal, a Constituição impõe limites à tributação sobre o patrimônio, restringindo a incidência do tributo sobre a rentabilidade do patrimônio. Ainda para o Tribunal, o legislador deve proteger a base econômica individual e familiar, levando em conta conjuntamente os princípios da capacidade contributiva e

a proteção da família, os quais estão expressos, respectivamente, nos arts. 3º e 6º, I, da Constituição.

O Tribunal Constitucional alemão, ao longo de sua história, tem praticamente legislado sobre tributação através de decisões que não se limitaram à conformidade das normas tributárias ao texto constitucional. Assim, por exemplo, tem estabelecido no imposto de renda os contornos do conceito de renda, de receita bruta, de receita líquida, os sujeitos passivos e, inclusive, os limites de isenção ou dedução do imposto. Assim, utiliza-se dos conceitos do direito civil no campo tributário, levando em consideração a capacidade contributiva individual, dos casais e da família.

Dessa forma, por diversas vezes o Tribunal alemão se ocupou do tema da igualdade na tributação, proibindo o arbítrio do poder discricionário do legislador, quando este define as fontes de tributação. O Tribunal afirmou, ainda, que o legislador deve sempre buscar a justiça fiscal na elaboração das leis tributárias.

Herrera Molina,⁴⁰³ ao tratar da capacidade contributiva na jurisprudência alemã, divide-a em três fases, que denominou: a) jurisprudência inicial, b) etapa de transição e c) nova jurisprudência.

Na jurisprudência inicial, sem abandonar a doutrina da proibição de arbitrariedade, o Tribunal Constitucional Alemão dá uma importância crescente ao princípio da capacidade contributiva. As fundamentações iniciais do Tribunal pareciam basear-se nos seguintes critérios: quando o tratamento desigual se opõe às “proibições de diferenciação” previstas nos direitos fundamentais, estes têm preferência frente as considerações de política econômica, de praticabilidade administrativa ou de política orçamentária, pois as necessidades financeiras do Estado não são suficientes em nenhum caso para justificar um imposto inconstitucional (Sentença de 17/01/1957).

Entretanto, nessa jurisprudência inicial se observam algumas notas discordantes: assim, se destaca a importância do critério de capacidade econômica efetiva e se observa que, mesmo no caso em que se reconheça uma maior capacidade contributiva à comunidade familiar, o aumento da carga tributária oriundo da tarifa progressiva (na tributação conjunta de pais e filhos), não estaria na proporção adequada do aumento da capacidade econômica (Sentença de 20/06/1964).

⁴⁰³ HERRERA MOLINA, Pedro M. **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 50.

Como exemplo da etapa de transição, pode-se citar a Sentença de 23/11/1976, na qual se analisou a supressão das deduções dos gastos de manutenção dos filhos previstas no Imposto de Renda. O Tribunal afirmou que é um princípio fundamental da justiça tributária que a tributação deve reger-se segundo o princípio da capacidade econômica, o que é especialmente válido no Imposto de Renda. Conforme a Sentença, trata-se de um princípio um tanto ambíguo, porém dele deriva que na regulamentação do Imposto de Renda deve ser levado em conta aqueles gastos que ficam fora do âmbito de obtenção das receitas e são inevitáveis para os contribuintes. Ou seja, o legislador está obrigado a considerar os gastos de manutenção dos filhos, mesmo que tenha liberdade de determinar essa diminuição de capacidade econômica, com o que pode guiar-se por considerações sociopolíticas, pois não está obrigado, na prática, a atender de forma pura o princípio da capacidade econômica.

Assim, a jurisprudência de transição não considera a capacidade econômica como um argumento a mais, senão que lhe outorga um peso específico no âmbito do Imposto de Renda. Isto é, o Tribunal destaca a importância da capacidade econômica na determinação da carga tributária individual, embora reconheça ao legislador amplas margens de discricionariedade para determiná-la.

A nova jurisprudência se caracteriza por atribuir especial relevância ao princípio da capacidade econômica, podendo ser sistematizada em diversos campos: gastos familiares (princípio dos rendimentos líquidos subjetivos), valorização dos elementos patrimoniais, pagamentos antecipados, procedimentos tributários e imposição sobre o consumo.

No que concerne aos gastos familiares, importante mencionar a sentença de 03/11/1982, na qual se afirmou não mais prevalecer o caráter ambíguo da capacidade econômica, nem se reiterou que o legislador não está obrigado a realizá-lo de forma pura. A Sentença examinou o regime tributário dos viúvos, divorciados, separados ou solteiros com filhos ao seu encargo e concluiu que era incompatível com o art. 3.1 em relação ao art. 6.1 da Constituição, pois não levava em conta o gasto adicional obrigatório que ocasiona o cuidado com os filhos. Ficou assentado também que a carga que implica o dever de sustentar os filhos é uma circunstância especial que restringe a capacidade econômica dos pais, de modo que não se pode deixar de considerar este ônus inevitável, sem quebrar a justiça tributária.

Já na Sentença de 29/05/1990, assentou-se que o Estado deve deixar isenta a renda do contribuinte que seja necessária a propiciar as condições mínimas que requer uma existência digna. Assim, o Estado está obrigado a assegurar ao cidadão sem recursos condições mínimas por meio de prestações sociais em caso de necessidade. O Estado não pode privar o cidadão da própria renda que este obtém até um limite do mínimo necessário à sua existência. Da mesma forma, deve ficar isento o mínimo existencial de toda a família. Assinalou o Tribunal, portanto, que o legislador deve exonerar a capacidade econômica do contribuinte na medida necessária para garantir o mínimo existencial dos filhos, a fim de assegurar uma existência digna da pessoa.

Nessa Sentença, o Tribunal considerou, ainda, que a igualdade resta violada se o Estado impõe tratamento distinto a um outro grupo de destinatários da norma tributária, embora entre os grupos não haja uma diferença cuja natureza possa justificar o tratamento diferenciado.

Com relação aos pagamentos antecipados, a Sentença de 08/10/1991 analisa a irrelevância de determinados gastos dedutíveis para o cálculo das retenções antecipadas correspondentes aos rendimentos do trabalho. Com efeito, diferentemente do que ocorre com outros rendimentos, os rendimentos do trabalho não podem modificar-se durante o período impositivo. O Tribunal reforçou, ainda, que, à luz do art. 3.1 da Constituição, viola a igualdade o tratamento diferenciado entre grupos distintos de destinatários da norma tributária, quando entre esses grupos não haja qualquer diferença de natureza e importância que justifique o tratamento desigual.

No que tange aos procedimentos tributários, a Sentença de 27/06/1991 considerou que os impostos encontram sua justificativa na repartição de cargas tributárias que atendam ao princípio da igualdade. Assim, se uma norma tributária formal atua frente aos fatos impositivos sem conseguir ser eficaz de modo geral, este resultado deve ser atribuído ao legislador. E a quebra do princípio da igualdade tributária implica, também, a inconstitucionalidade das normas tributárias materiais. A imputação ao legislador não ocorre só quando a deficiência está na lei, senão também quando se refere a preceitos regulamentários que a lei haja tolerado em sua regulação de modo consciente e voluntário.

Com relação à imposição sobre o consumo, a Sentença de 06/12/1983 é de uma importância especial, ainda que seus fundamentos sejam discutíveis. Nessa Sentença, questionava-se o imposto sobre a segunda residência, que gravava as pessoas que dispusessem de uma segunda moradia, distinta de sua residência habitual, no município de Überlingen.

O Tribunal entendeu que se tratava de um imposto sobre o gasto, cuja nota principal está em que deve ser tributada o uso da renda como manifestação de capacidade econômica. Nesse sentido, a posse de uma segunda residência era uma manifestação de capacidade econômica, haja vista necessitar do emprego de meios econômicos. Entretanto, afirmou o Tribunal que o fato de não ser residente habitual no município não era um critério que justificasse o aumento da carga tributária. E mais, referido tributo tinha como justificativa o uso de bens e instalações públicas relacionados com o turismo, mas referidas instalações também eram utilizadas pelos residentes habituais do município. Além disso, também foi considerada inconstitucional a exoneração do tributo por aquelas pessoas que possuíam a segunda residência no município por motivos profissionais, pois o indicador de capacidade econômica de que se utilizava o imposto era a aplicação da renda e, para estes efeitos, o fato de ela ser aplicada na aquisição da segunda residência, era alheio ao critério da tributação.

Como consequência destas violações do princípio da capacidade econômica, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade do imposto em seu conjunto, pois os preceitos que não estavam viciados de inconstitucionalidade não poderiam ser aplicados isoladamente.

De todo modo, esta Sentença tem um singular interesse, pois submete os impostos sobre o consumo ao princípio da capacidade contributiva, declarando a inconstitucionalidade do imposto sobre a segunda residência por violar este princípio.

CONCLUSÕES

A forma da positivação do princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira de 1988 deu ensejo ao surgimento de muita divergência doutrinária e jurisprudencial quanto à possibilidade de sua aplicação a todas as espécies tributárias, uma vez o respectivo dispositivo constitucional, o §1º, do seu art. 145, apenas se referiu aos impostos. Além disso, também causou polêmica a expressão “sempre que possível” contida em sua redação, uma vez que sua localização topográfica nesse dispositivo causou insegurança quanto a ela referir-se somente ao caráter pessoal dos impostos, ou também se referir à capacidade econômica do contribuinte.

Assim, em vista da redação confusa do dispositivo constitucional acima referido, os juristas pátrios apresentam as mais variadas interpretações quanto à possibilidade de observância do princípio em cada espécie tributária, o que tem gerado uma insegurança jurídica relativamente à sua aplicação nos casos concretos.

Por esse motivo, e tratando-se de norma constitucional, o nosso Supremo Tribunal Federal tem sido sistematicamente chamado a analisar a constitucionalidade de inúmeras leis tributárias, tanto através do controle abstrato por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), como através do controle difuso, por meio dos Recursos Extraordinários (RE), muitos deles comentados no presente trabalho.

E com relação à possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva pelo Poder Judiciário, o presente trabalho trouxe inúmeros casos em que tal ocorreu, tanto por meio do controle da inconstitucionalidade das leis em sentido geral, como em sua aplicação nos casos concretos levados à sua análise.

Não há dúvida de que, entendendo o judiciário que uma determinada norma fere o princípio da capacidade contributiva, pode ele invalidar essa norma, declarando-a inconstitucional, ou deixar de aplicá-la, quando da análise dos casos concretos que lhe são submetidos para análise. A grande controvérsia que surge é saber se, nos casos concretos, pode o Judiciário, entendendo ser excessivamente gravosa a carga fiscal, poder reduzi-la a um patamar que julgar conveniente.

Evidentemente que esse tipo de intervenção implicaria verdadeiro caos no sistema tributário, pois, para cada caso analisado, o juiz poderia graduar o tributo em questão conforme seu estado de espírito no momento do julgamento. Isso seria dar total liberdade ao julgador para dosar a carga tributária conforme lhe parecesse conveniente. Se assim fosse permitido, caberia a pergunta: qual será o parâmetro que o juiz utilizaria para, em cada caso, julgar a carga fiscal adequada? Seria correto que em cada situação em análise, tendo em vista sua particularidade, pudesse o juiz graduar o mesmo tributo diferentemente?

Parece claro que não caberia uma atuação do Poder Judiciário dessa forma, até porque isso implicaria uma verdadeira substituição do legislador pelo juiz, o que viola o princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da CF/88.

Porém, em determinadas situações, as quais foram comentadas neste trabalho, o Poder Judiciário tem reduzido as multas tributárias, fixando-as em novos patamares, nos casos especiais em que as julgou abusivamente severas. Ademais, a atuação do Poder Judiciário, quando invalida algum ato do legislador, nem sempre caracteriza uma usurpação de Poder. Ao contrário, referida atuação caracteriza a salutar limitação entre os Poderes, denominada de “freios e contrapesos” (*checks and balances*), através da qual todos os Poderes Políticos se submetem à supervisão da Constituição Federal.

Assim, negar a atuação do Poder Judiciário na correta interpretação das normas jurídicas é submeter os valores da sociedade e do Direito aos interesses casuísticos da política e do poder. É pretender algemá-lo e impedi-lo de exercer a sua nobre missão de intérprete e guardião da Constituição.

Em matéria tributária, especialmente no que concerne à aplicação da capacidade contributiva, onde devem ser levados em conta valores relevantes como a igualdade, a propriedade e a liberdade, não se pode admitir um Poder Judiciário inerte e indiferente às possíveis injustiças praticadas na distribuição da carga tributária

entre os contribuintes. As diversas jurisprudências colacionadas no presente trabalho, tanto nacionais como estrangeiras, são exemplo típico da imensa contribuição do Poder Judiciário na concretização da capacidade contributiva como princípio de efetivação da igualdade na tributação.

Desse modo, deve o Poder Judiciário ser atuante para fazer valer os direitos e garantias previstos na Constituição, com a finalidade de concretizar o sentimento de justiça que a sociedade proclama e merece. E é através da atuação do Poder Judiciário que decorre um poder persuasivo muito grande sobre o legislador, o que vai induzi-lo a editar leis tributárias mais ponderadas, mais justas e mais equitativas, de forma a atender à capacidade de contribuir de cada pessoa.

Portanto, conclui-se que o Poder Judiciário, como intérprete e guardião das leis, pode e deve intervir, sempre que uma norma tributária vier a ferir um direito do cidadão, tendo em vista que, conforme o mandamento constitucional estatuído em seu art. 5º, inciso XXXV, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

No que tange à eficácia do princípio, ou seja, se o mesmo se trata de uma norma de caráter apenas programático ou de eficácia plena, pode-se concluir que, em virtude ser o princípio da capacidade contributiva um subprincípio do princípio da igualdade, e sendo este um direito fundamental, sua aplicabilidade é imediata, à luz do que determina o § 1º, do art. 5º, da CF/88.

Nesse ponto, importante enfatizar que é unânime entre os estudiosos do direito o reconhecimento de que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado com o princípio constitucional da igualdade, que só ocorre concretamente no campo tributário quando todos os cidadãos contribuírem para o custeio das despesas públicas na razão de suas possibilidades econômicas. Assim, os mais ricos devem contribuir mais em relação às pessoas de menor poder aquisitivo, de modo que o ônus tributário seja equitativamente distribuído entre todos os indivíduos.

Destarte, para que a carga fiscal seja suportada de forma igualitária entre os indivíduos, devem ser considerados os aspectos pessoais do sujeito passivo, especialmente a sua possibilidade de contribuir de acordo com sua disponibilidade econômica.

Importante salientar, ainda, que, embora seja a tributação a fonte para o custeio das despesas públicas, não pode ela ser imposta de forma excessiva ou ilimitada,

impondo ao cidadão um ônus além do que ele pode suportar. Assim, o princípio da capacidade contributiva tem também a função de impor limites à tributação, sendo o limite inferior a não tributação do mínimo indispensável à sobrevivência das pessoas, e como limite superior, a proibição do confisco, estabelecida no art. 150, IV, da CF/88. Ou seja, não poderá incidir a tributação sobre aquela parcela de rendimentos das pessoas indispensáveis para o seu sustento, como moradia, habitação, lazer, transporte, saúde, alimentação, vestuário, etc., visto que a capacidade de contribuir das pessoas só existe depois de ultrapassado esse mínimo indispensável à sua própria subsistência. Por outro lado, a tributação também não pode ser tão excessiva e gravosa, a ponto de confiscar os bens do contribuinte, ceifando-lhe o direito de propriedade, ou impedir-lhe o livre exercício de atividade ou profissão, direitos esses assegurados, respectivamente, pela Constituição de 1988, em seu art. 5º, inciso XXII e XIII.

Além das características pessoais, que diz respeito ao aspecto subjetivo, a imposição tributária deve levar em conta todos os elementos que caracterizam a existência de disponibilidade econômica do cidadão para contribuir com os cofres públicos, aspecto objetivo, os quais foram denominados por Becker como “fatos signo presuntivos” de riqueza e capital, que se consubstanciam no Patrimônio, na Renda e no Consumo.

No que tange à tributação do patrimônio, percebemos que no Brasil ela ainda é muito tímida, com baixa carga tributária em relação a outros países, e tem pouca representatividade em termos de arrecadação global, quando comparada com os tributos sobre a Renda e o Consumo.

Adicionalmente, a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre o patrimônio é ainda muito restrita no direito brasileiro, sendo de se salientar que, na maioria dos casos, sequer é aplicada a progressividade das alíquotas em relação ao valor do bem. De todo modo, há que se salientar que esse panorama vem se modificando através de recentes alterações, tanto na Constituição Federal, como em leis ordinárias que regem o referido tributo.

No caso do ITR, por exemplo, até a publicação da EC 42/2003, a única graduação das alíquotas prevista era a aplicada na razão direta da dimensão do imóvel e na razão inversa do grau de utilização da terra, de modo que a carga fiscal seria tanto mais gravosa, quanto maior a área e quanto menor o grau de utilização da

terra, bem como havia a isenção para as pequenas glebas rurais que fossem exploradas pelo proprietário e sua família os quais não possuíam outro imóvel. Com a nova Emenda, foi adotada a progressividade obrigatória para esse tributo, o que, juntamente com a isenção para as pequenas glebas rurais, passou a consolidar a aplicação do princípio da capacidade contributiva neste tributo.

Já com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ITCD, imposto de competência estadual, tema bastante discutido neste trabalho, especialmente o caso da lei do RS, deve-se salientar que o STF, em decisão de 2013 pacificou o entendimento sobre a possibilidade da progressividade das alíquotas nesse imposto, de modo que não mais resta dúvida de que a ele passou-se a aplicar o princípio da capacidade contributiva.

E mais, em termos de igualdade tributária, tal decisão não poderia ser diferente, visto que o patrimônio é, sem qualquer sombra de dúvidas, uma manifestação de riqueza, pois se constitui em uma renda acumulada, portanto elemento de capacidade contributiva. Não se nega que um indivíduo que receba, por sucessão ou doação, um imóvel de R\$. 3.000.000,00 (três milhões de reais) tenha maior capacidade contributiva do que outro que recebe um imóvel de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), tendo o primeiro 10 (dez) vezes mais possibilidade de contribuir do que o segundo.

Em se tratando da possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, imposto de competência municipal, tanto a doutrina como a jurisprudência divergiam quanto à sua aplicação, sendo de se salientar que o STF negava, até o ano de 2000, a graduação desse tributo em função do valor do bem, tendo em vista tratar-se de um tributo de natureza real. Esta posição foi revertida com a publicação da EC 29/2000, que passou a admitir a progressividade das alíquotas em função do valor e da localização do imóvel, consolidando-se a aplicação, a partir de então, também nesse imposto, do princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, no que tange ao ITBI, imposto de competência municipal, o STF tem se posicionado, até a presente data, pelo não cabimento da progressividade das alíquotas em função do valor do bem transmitido a título oneroso, com a singela argumentação de não haver previsão constitucional para tanto. Ousa-se divergir de tal argumentação, levando-se em conta todos os demais princípios consagrados em nossa Constituição Federal, especialmente o princípio da igualdade consagrado como direito fundamental. Referido princípio, como se sabe, implica, obviamente, a

observância da igualdade na tributação, e referida igualdade pressupõe uma distribuição igualitária da carga fiscal, conforme a possibilidade econômica do contribuinte. Assim, quem possui patrimônio maior deve ser gravado com uma carga tributária maior, visto que dispõe de maiores condições de contribuir. Ademais, não se pode negar que, conforme Becker, o patrimônio é um fato signo presuntivo de riqueza. Portanto, espera-se que, em breve tempo, o STF possa mudar o seu entendimento, ou mesmo o legislador promova uma alteração na Constituição, positivando a aplicação do princípio também nesse imposto, como uma forma de se aplicar a igualdade tributária também no ITBI.

Com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPVA, imposto de competência estadual, cabe referir que, também por ser um imposto de natureza “real” não era admitida a aplicação do princípio da capacidade contributiva, a não ser, no caso da lei gaúcha do IPVA, a isenção para veículos com mais de 20 (vinte) anos, ou para os casos em que o imposto devido redundasse num valor inferior a 4 (quatro) UPF-RS. Entretanto, com a EC 42/2003, que admitiu a diferenciação das alíquotas desse imposto em função do tipo e da utilização do veículo, o princípio da capacidade contributiva passou a ser possível também nesse tributo.

Por outro lado, com relação à aplicação do princípio às taxas, também há muita polêmica na doutrina, visto que essa espécie tributária se baseia no princípio da retribuição, ou seja, o tributo é cobrado como uma contraprestação pelo serviço prestado ou posto à disposição pelo Estado em favor do contribuinte. Entretanto, como também abordado exaustivamente neste trabalho, não se pode negar ser inviável e incoerente a cobrança de taxas daquelas pessoas que não possuem meios sequer de prover o próprio sustento. Também não podem as taxas superar o custo do serviço prestado. Assim, quando se tratar de serviços públicos indispensáveis ao cidadão, o legislador deve prever a isenção do referido tributo para as pessoas que não têm condições de suportar o ônus fiscal. É o que ocorre com o mandamento constitucional do art. 5º, inciso LXXVI, que prevê a isenção, para os reconhecidamente pobres na forma da lei, das certidões de nascimento e de óbito. Assim, muito embora prevaleça o caráter de retribuição nesse tributo, também a ele se aplica o princípio da capacidade contributiva, embora de um modo mais restrito.

Também se percebeu ao longo do presente estudo que é controvertida a aplicação do princípio nas contribuições de melhoria, havendo os que se posicionam

a favor, com o argumento de que a valorização imobiliária decorrente de obra pública é um signo presuntivo de riqueza, haja vista o aumento do valor do imóvel beneficiado. Outros, porém, contestam a aplicação do princípio nessa contribuição, justificando seu ponto de vista no fato de que a cobrança do referido tributo implica uma retribuição pela valorização do imóvel em função de uma obra pública, cujo limite máximo é o *quantum* dessa valorização, nada tendo a ver com as características pessoais do proprietário do imóvel valorizado. Embora sejam muito convincentes e fundados os argumentos dos que negam a aplicação do princípio à contribuição de melhoria, também não se pode negar que seria extremamente injusto cobrar uma contribuição de melhoria de um miserável que, em virtude de uma obra pública, teve seu casebre e terreno aumentados de valor. Não restam dúvidas, portanto, de que, em certos casos, em que pese ter havido uma valorização da propriedade de um indivíduo, não tem ele a capacidade econômica de arcar com qualquer carga tributária que se pretenda impor sobre essa mais valia. Portanto, com as mesmas limitações relacionadas às taxas, o princípio também se aplica às contribuições de melhoria.

No que diz respeito à aplicação da capacidade contributiva na demais contribuições sociais e especiais, é de se reconhecer a arguta posição adotada por Marciano Buffon, bem como por Sacha Calmon, que admitem a aplicação do princípio naquelas espécies de contribuições denominadas impostos finalísticos, dada a semelhança com impostos, como é o caso da CIDE, do PIS, da COFINS, da CSLL, e pela não aplicação naquelas contribuições cujo objetivo é o financiamento de certos serviços ou benefícios prestados ao próprio contribuinte, como é o caso da contribuição ao INSS, onde o contribuinte “financia” o seu próprio benefício previdenciário. Entretanto, nos filiamos à posição adotada por Paulsen e Velloso, os quais admitem a aplicação do princípio, mesmo nas contribuições propriamente ditas, de caráter sinalagmático, pois não deve ser desprezada, na sua cobrança, as condições pessoais do contribuinte. Salienta-se, inclusive, que, com base na diferença entre o montante dos benefícios recebidos, a Constituição prevê a isenção da contribuição previdenciária para os aposentados e pensionistas do regime geral, e passou a admitir, após a EC 41/2003, a cobrança dessa contribuição dos aposentados e pensionistas do regime estatutário, sobre o montante que ultrapassar o teto do benefício concedido pelo regime geral. Tal diferenciação se justifica no fato de que os estatutários recebem seus proventos de aposentadoria no mesmo montante em que

os que percebiam na atividade, sem qualquer limitação (o que não ocorre para os aposentados no regime geral), de forma que possuem maior capacidade contributiva.

Também nos posicionamos favoravelmente à aplicação do princípio aos empréstimos compulsórios, dada sua natureza idêntica aos dos impostos pessoais, nos quais, como se viu, não há qualquer controvérsia quanto à aplicação da capacidade contributiva. A única diferença é a de que os empréstimos compulsórios devem ser devolvidos, o que não se aplica aos impostos.

Já com relação à aplicação do princípio às microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), cabe salientar que a progressividade das alíquotas em função da faixa de faturamento de ditas empresas foi estabelecida através da LC 123/06, e esta graduação da carga fiscal conforme a capacidade econômica se aplica a uma gama enorme de tributos, quais sejam: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, IPI, ICMS e ISS, de forma que em todos eles se aplica o princípio da capacidade contributiva, havendo, inclusive, permissivo constitucional para tratamento tributário diferenciado para essas empresas.

No IRPF, por sua vez, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, em que pese a determinação explícita de sua generalidade, universalidade e progressividade, conforme art. 145, § 2º, inciso I, da CF/88, entendemos que ainda é muito pequeno o número de alíquotas nele aplicadas em função das faixas de rendimento, sendo de mencionar que antes da promulgação da atual constituição esse número de alíquotas chegou a 13. Incompreensivelmente, após a promulgação da CF/88, quando a progressividade do Imposto de Renda foi positivada no texto constitucional, o número de alíquotas foi reduzido, chegando a apenas duas alíquotas no período de 1989 a 1994, sendo que atualmente esse número é de 4 faixas, mais a faixa inferior correspondente ao limite de isenção, o que, em nosso sentir, é muito pouco num país onde as diferenças de renda entre as pessoas estão entre as maiores do mundo.

Ademais, em que pese ser a alíquota do IRPF no Brasil muito inferior à dos países desenvolvidos, deve-se considerar que nesses países, a retribuição em serviços por parte do Estado é muito maior, comparativamente ao que recebem os cidadãos brasileiros. Adicionalmente, e o que julgamos muito mais grave, é o irrisório valor da dedução permitida no IRPF, o que acaba por implicar a incidência do tributo no mínimo indispensável à existência do contribuinte e de sua família. E, além disso,

também digno de nota é a restrição aos tipos de deduções possíveis, e ao valor do abatimento permitido, como é o caso da não permissão da dedução das despesas com moradia, e limite nas despesas com educação e na dedução por cada dependente.

Em que pese a falta de progressividade adequada na tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil, importante salientar que a situação é muito mais drástica e lamentável na aplicação do princípio no imposto sobre a renda da pessoa jurídica, IRPJ, visto que a alíquota é única, de 15 %, havendo, atualmente, apenas um adicional de 10 % sobre o lucro que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil anuais), o que é uma verdadeira afronta à obrigatoriedade da observância da capacidade contributiva, haja vista que a Carta Magna, ao determinar a obrigatoriedade da progressividade no Imposto de Renda, não restringe esta aplicação somente para o caso do IRPF.

Portanto, em nosso sentir, deveria o legislador também graduar as alíquotas do imposto de renda da pessoa jurídica em função do montante do lucro das empresas. E mais, tendo em vista que a alíquota do imposto de renda da pessoa jurídica (15 %) ser menor do que o da pessoa física (27,5 %), isso tem levado os profissionais autônomos a constituírem pessoas jurídicas para alcançarem uma tributação menor, com a conseqüente perda de arrecadação por parte do ente tributante.

Por sua vez, em relação à aplicação do princípio aos impostos indiretos (sobre o consumo), como é o caso, por exemplo, do IPI e do ICMS, há que ponderar a existência da dificuldade de se identificar, por ocasião da graduação da imposição tributária, as características pessoais daquele que vai suportar efetivamente o tributo, o consumidor final, contribuinte de fato, embora seja o comerciante, contribuinte de direito, o obrigado ao recolhimento do tributo. É importante referir que nesse tipo de imposto, o ônus fiscal é incluído no preço da mercadoria, pelo chamado fenômeno da repercussão. E, levando-se em conta que tanto o pobre como o rico podem comprar a mesma mercadoria, não se pode, a priori, estabelecer a graduação do imposto conforme as características pessoais do comprador. É por esta razão que muitos doutrinadores de renome, dentre eles Carrazza, negam a aplicação do princípio nos impostos sobre o consumo.

Ousamos divergir, entretanto, haja vista que, embora não se possa identificar o consumidor final, esse problema pode ser contornado, se não de forma completa,

mas de um modo bem eficiente, através da seletividade das alíquotas do imposto, conforme a essencialidade das mercadorias ou produtos. Assim, aqueles bens mais essenciais, consumidos, normalmente, pelas pessoas mais pobres, devem sofrer uma carga tributária menor, ao passo que os produtos mais supérfluos devem sofrer um ônus fiscal maior, visto que normalmente consumidos por pessoas de maior potencial aquisitivo. Exemplificando: no caso do ICMS, se a alíquota efetiva do feijão é de 7 %, não se pode vislumbrar que a alíquota do caviar seja a mesma, visto que aquele é consumido pelas pessoas de menor poder aquisitivo (embora também possa ser consumido por uma pessoa mais abonada); porém, é pouco provável que o caviar venha a ser consumido por uma pessoa pobre, um mendigo ou um indigente, de modo que pode ser tributado com uma alíquota maior, o que nada mais é do que a concretização do princípio da capacidade contributiva.

Portanto, a essencialidade, sem dúvida alguma, é uma característica que deve ser levada em conta na graduação dos tributos indiretos sobre o consumo, como forma de adequá-los ao princípio da capacidade contributiva. E isto é feito pela técnica da seletividade que, conforme a CF/88 é obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS.

Como exemplo da seletividade de alíquotas, podemos citar o Decreto-Lei 37.699/97, Regulamento do ICMS/RS, que, atualmente, estabelece, em seu art. 26, alíquotas de 4%, 7% e 12% para as operações interestaduais, conforme o estado destinatário, e, em seus art. 27, alíquotas de 12%, 13%, 18%, 20%, 22%, 25% e 30% nas operações internas, conforme o tipo de mercadorias, sendo que para a prestação de serviços, são previstas, no art. 28, as alíquotas de 12%, 18% e 30%, em função do tipo de serviço prestado. Certos gêneros alimentícios e alguns medicamentos, incluídos, respectivamente, na Cesta Básica e Alimentos e Cesta Básica de Medicamentos, são tributados com uma base de cálculo reduzida, de forma a sofrerem uma tributação menor, em função de sua essencialidade, havendo ainda a isenção para alguns alimentos, como é o caso do leite, das verduras, ovos e hortaliças. Já para os produtos mais supérfluos, como armas e munições, bebidas alcoólicas e cigarros, a alíquota é bem maior.

No que diz respeito, ainda, à essencialidade das mercadorias, deve-se mencionar que a doutrina, de um modo geral, divide-as basicamente em 3 (três) grupos: mercadorias essenciais, mercadorias básicas e mercadorias supérfluas ou de luxo, de modo que as primeiras devem sofrer uma tributação baixa; as segundas, uma

tributação média; e as últimas, uma tributação mais gravosa, a fim de se buscar uma maior igualdade na tributação. Ou seja, como as mercadorias essenciais são as normalmente adquiridas pela população mais pobre, devem ter uma carga fiscal menor. As mercadorias básicas, normalmente consumidas por pessoas de médio poder econômico, devem ter uma tributação intermediária, e as mercadorias de luxo, normalmente só adquiridas por pessoas de alto poder aquisitivo, podem sofrer uma tributação mais acentuada.

Assim é o que ocorre, como já referido anteriormente, com a tributação das denominadas Cesta Básica de Alimentos e Cesta Básica de Medicamentos do RS, que possuem uma redução da base de cálculo dos produtos que a compõem, de forma que a carga fiscal efetiva é de 7 %.

Em que pese referida redução da carga tributária, entendemos que, sendo a alimentação e a saúde itens básicos necessários à sobrevivência das pessoas, referidos produtos deveriam ser isentos de qualquer tributo, ou não tributados, pois qualquer imposição tributária nesses bens, por menor que seja, estaria subtraindo das pessoas mais humildes parcela do mínimo existencial indispensável para uma existência digna.

Muito embora haja a previsão da aplicabilidade da seletividade nos impostos sobre o consumo em função da essencialidade das mercadorias, questiona-se a forma como a mesma foi positivada na Constituição, especialmente por ter o legislador estabelecido a sua faculdade no caso do ICMS. Entendemos que, se o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos, a seletividade em função da essencialidade deveria ser obrigatória também no ICMS e não apenas facultativa. Talvez seja por haver apenas a faculdade de sua utilização que a alíquota da energia elétrica no ICMS do RS, cuja essencialidade nos dias de hoje é inquestionável, esteja no patamar de 30 %. Evidentemente que na fixação desta alíquota, a ênfase maior dada pelo legislador foi na finalidade arrecadatória do imposto, e não a sua essencialidade para o contribuinte.

Assim, se compararmos essa alíquota de 30% para a energia elétrica com a alíquota de 20 % prevista para as bebidas alcoólicas, pode-se dizer que a diferença de alíquotas para essas duas mercadorias está obedecendo ao critério da seletividade em função da essencialidade? A resposta, obviamente, é negativa.

Portanto, a fim de que seja efetivamente concretizado o princípio da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo, urge que o legislador constitucional estabeleça a obrigatoriedade da observância da seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou produtos também no ICMS, a exemplo do que ocorre com o IPI.

Outro ponto a ser considerado na tributação sobre o consumo é o fato de que referida tributação é extremamente regressiva, uma vez que o peso da carga fiscal é muito mais preponderante exatamente nas pessoas mais carentes. Assim, na compra de uma mercadoria com valor de R\$ 100,00 com alíquota de 10 %, tanto o rico como o pobre vão pagar o mesmo imposto, qual seja, o valor de R\$ 10,00. Para uma pessoa humilde que receba um salário de R\$ 500,00, o imposto representa 2 % de sua renda. Já para uma pessoa cujo salário é R\$ 5.000,00, o imposto incidente nessa mercadoria representa apenas 0,2 % de sua renda.

E mais, conforme estudo efetuado com base na Pesquisa de Orçamento Familiar do IBGE de 1988 a 1986, as famílias que ganham menos de 2 salários mínimos mensais consomem quase um terço de sua renda com alimentação, cuja tributação é indireta, ao passo que para as famílias com remuneração acima de 30 salários mínimos, referida carga fiscal fica em torno de 10 % de sua renda. No que concerne ao percentual dos impostos indiretos sobre a renda líquida, a realidade também é alarmante, pois em 1996, conforme essa mesma pesquisa, o percentual dos impostos indiretos representava 26 % da renda líquida das famílias que recebiam até 2 salários mínimos, ao passo que esse percentual era de apenas 7 % para as famílias com salários mensais acima dos 30 salários mínimos.

Em outra pesquisa mais recente, efetuada por Zocckun¹⁹ *et al.*, já apresentada neste trabalho, comprova-se que de 1996 a 2003 a tributação indireta sobre a renda líquida das famílias de até 2 salários mínimos de renda mensal subiu de 26 % para 48 %, enquanto que a das famílias com renda mensal acima dos 30 salários mínimos esse percentual aumentou de 7 % para 16 %. Ou seja, quase a metade da renda líquida das famílias de mais baixa renda era consumida para o pagamento de impostos indiretos.

A situação da regressividade tributária nos impostos indiretos é ainda muito mais alarmante quando se comprova que os governos estão dando muito mais prioridade para a tributação indireta em relação à direta, o que acaba atingindo mais

significativamente os mais pobres, o que se comprova no estudo do Sindifisco Nacional que apontava que, em 2009, a tributação indireta no país atingia a casa dos 57 %, ao passo que a tributação da renda era tributada com um percentual aproximado de 27%, e a do patrimônio, com o irrisório percentual de aproximadamente 4%.

No caso das receitas tributárias do RS, excluindo-se o Imposte Renda na Fonte e a demais transferências tributárias recebidas, a tributação indireta, representada por um único imposto, o ICMS, atingiu, no ano de 2015, conforme dados da Secretaria da Fazenda do RS, o percentual de quase 90 % da arrecadação total dos tributos estaduais, o que evidencia também a predileção por este tipo de tributação na esfera estadual.

Assim, muito embora nos impostos indiretos haver a possibilidade de se atender ao princípio da capacidade contributiva através da seletividade das alíquotas em função da essencialidade das mercadorias, referida seletividade é ainda uma opção que fica ao livre arbítrio do legislador, que pode ou não dela fazer uso.

E mais, mesmo fazendo uso da seletividade, vemos que a opção pela tributação indireta acaba por penalizar exatamente aquelas pessoas que têm menor capacidade de contribuir, o que é uma verdadeira afronta à justiça da tributação e à igualdade na repartição das despesas públicas.

Entendemos que a justa tributação deve ser o objetivo maior do legislador, num país onde a solidariedade, a fraternidade, o combate à pobreza, a liberdade, a igualdade, a promoção do bem de todos e a dignidade da pessoa humana são valores e objetivos maiores insculpidos no texto constitucional. Dessa forma, a nosso ver, a carga fiscal deveria ser distribuída com preponderância nos impostos diretos, visto que nestes é muito mais fácil dosar referido ônus de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, o que concretizaria com muito maior eficácia a igualdade entre os contribuintes.

Entretanto, haja vista a opção cada vez mais acentuada pela tributação indireta, concluimos que o legislador pátrio está indo na contramão da justiça fiscal, do Estado Social de Direito, da igualdade na tributação e no objetivo de transformar nosso país em uma nação mais livre, justa e solidária, conforme os objetivos traçados no art. 3º, I, da atual Carta Magna.

Por fim, cabe referir que, com base na posição da maioria da doutrina pesquisada, bem como na jurisprudência nacional e estrangeira, pode-se concluir que

o princípio da capacidade contributiva deve ser observado em todas as espécies tributárias, muito embora a concretização do referido princípio ocorra de maneira mais completa em alguns tributos, especialmente naqueles não vinculados a uma contraprestação estatal, e de uma maneira menos eficaz nos demais, em função da natureza diversa de cada espécie tributária.

Adicionalmente, constatou-se que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado tanto pelo legislador, por ocasião da criação das leis tributárias, como pelo Executivo, quando regulamenta referidas normas, e também pelo Judiciário, quando chamado a decidir sobre a correta aplicação do princípio, seja nos casos abstratos, como nos casos concretos. Só assim, estar-se-á efetivamente concretizando a igualdade na tributação.

REFERÊNCIAS

AGÜERO, Antônio Aguilló. Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidade contributiva, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 41, jul/set. 1987.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Paulo Alves Neto. Isenção – Conceito e Diferença em Relação aos Demais Institutos que Veiculam Exonerações do Crédito Tributário. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães Serrano (org.). **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos Princípios Jurídicos**. 9 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERLIRI, Antônio. **Scritti Shelti di Diritto Tributario**. Milão: Editora Giuffrè, 1990.

BOTALLO, Eduardo. **Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, nº 47.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária. Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 1986.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **Progressividade e IPTU: Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Sobre os Princípios constitucionais Tributários**, in RDT nº 55. p. 153.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; DANILEVICZ, Ígor; BERNI, Maurício Batista. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords). **Curso Avançado de Substituição Tributária/modalidades e direitos do contribuinte**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010.

CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva: desafios para concretizar direitos sociais**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Jorge Abrahão; SANTOS, Cláudio Hamilton dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Tributação e Equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 208-2009**.

CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e Isenção Tributárias – Pressupostos Teórico e Traços Diferenciais. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (coord). **Tratado das Imunidades e isenções Tributárias**. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva, In. **Revista de Direito Tributário**. Janeiro-Março/1991, nº 55.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. Torino. UTET, 1991.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.

GIARDINA, Emilio. **Le Base Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**. Milão: A. Giuffrè Editore, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario**. Milão: 1956, vol. 2.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991.

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14**. São Paulo, coedição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 125/126.

_____. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. In: MARTINS, I.G.S. (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, pp 76-78, 1989.

_____. (Coord). Direitos Fundamentais do Contribuinte. **Pesquisas Tributárias**, nova série, nº 6. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição Tributária Progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2008.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENKE, Cassiano. **Proibição aos efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad Económica Y Sistema Fiscal; analisis del ordenamiento español à luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Princípio da Seletividade do Tributo em função da Essencialidade do Tributo**. In: Revista dos Tribunais. São Paulo, Janeiro/90, Vol, 651.

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PACHECO, Ângela M. M. Capacidade Contributiva. In: **Capacidade Contributiva – Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14**. São Paulo, coedição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**, 9. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PEREZ DE AYALA & GONZALES, Eusébio. **Curso de Derecho Tributário**. 2 ed. Madri: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, Tomo I.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROHENKHOL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade Jurídica da Progressividade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional**. 10. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Revista de Interesse Público, Sapucaia do Sul, RS, Ano 6, n. 29, pp. 159-196, jan/fev, 2005.

_____. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade Contributiva Um Princípio Constitucional**. Erechim/RS: EdiFAPES, 2001.

TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, ano II, n. 4, p. 125-154, abr/jun, 1978.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Vol. I. Tradução da 18ª ed alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**, Vol II – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed rev. e atual. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores, LTDA, 1999.

VALADÃO, Alexsander Alves. **Capacidade Contributiva e Taxa**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, Curitiba, a. 30, n. 30.

VALDÉS, Joaquim Arce Y Flórez. **Los Principios Generales del Derecho y su formulación constitucional**. Madrid: Editora Civitas, 1990.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Texto para discussão IPEA nº 757. Brasília, setembro de 2000.

WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária: um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)**. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, Vol. I.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.