



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

BRUNO NOU SAMPAIO

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A
JURISPRUDÊNCIA DO STF

Salvador

2017

BRUNO NOU SAMPAIO

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador

2017

Modelo de ficha catalográfica fornecido pelo Sistema Universitário de Bibliotecas da UFBA para ser confeccionada pelo autor

Sampaio, Bruno Nou
O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JURISPRUDÊNCIA
DO STF / Bruno Nou Sampaio. -- Salvador, 2017.
197 f.

Orientador: Paulo Roberto Lyrio Pimenta.
Dissertação (Mestrado - Programa de Pós Graduação em Direito) -
- Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2017.

1. Princípio. 2. Capacidade Contributiva. 3. Jurisprudência
do STF. I. Pimenta, Paulo Roberto Lyrio. II. Título.

TERMO DE APROVAÇÃO

BRUNO NOU SAMPAIO

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

Dissertação aprovada no curso Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, pela banca examinadora:

Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (orientador) — _____

Pós-Doutor pela Ludwig- Maximilians – Universität (Munique/Alemanha); Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Saulo José Casali Bahia — _____

Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. André Parmo Folloni — _____

Doutor pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); Mestre pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR)

Salvador/BA, 24 de Março de 2017.

A

Meus pais, Perla Dias Nou e José Orley Oliveira Sampaio, e a minha esposa, Luciana Andrade Quixadá Nou, pela inesgotável fonte de amor e dedicação.

Meu irmão, João Nou, por incentivar as minhas opções na construção dos meus sonhos e dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

O momento é de agradecer a todos aqueles que sempre apoiaram e compreenderam as minhas escolhas, incluindo os sacrifícios necessários para atingir meus objetivos.

Não poderia deixar de agradecer, primeiramente, a Deus, por absolutamente tudo o que me proporcionou.

Ao professor Paulo Pimenta, pelos ensinamentos e pelos direcionamentos que ajudaram no amadurecimento acadêmico.

Aos Professores: Saulo Casali, pelos ensinamentos atinentes a uma visão diferente do direito, em especial para o seu aspecto econômico; Edvaldo Brito, pelo estímulo provocado pela exigência e provocações sobre o Direito Tributário, que desafiam na busca do conhecimento; Fredie Didier, pelas lições atinentes ao novo CPC e pelas dicas de pesquisa acadêmica.

A Oscar Mendonça, pela amizade, apoio e pelos intensos debates, teóricos e práticos, que permitiram aprimorar o conhecimento.

A amiga Laís Gramacho, por estimular constantemente o meu perfil acadêmico, auxiliando no meu crescimento profissional e pessoal.

A todos os amigos e familiares pelo apoio e compreensão necessários para o meu desenvolvimento, inclusive nos momentos em que tive de me ausentar.

Aos colegas do mestrado, pelos debates, troca de materiais, dicas e conhecimento, essenciais para a conclusão do curso.

Aos alunos e estagiários, pelo constante estímulo ao estudo e ao aprimoramento, sobretudo com a apresentação de diferentes perspectivas de conhecimento e dúvidas.

A minha família, acima de tudo, fonte inesgotável de amor e compreensão, que sempre possibilitam o meu desenvolvimento e que acompanharam o passo a passo na conclusão deste trabalho.

RESUMO

Em um estado democrático de direito, o exercício de poder está adstrito aos regramentos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico. A imposição tributária está, portanto, delimitada por diversas normas previstas, em especial, na Constituição Federal. As limitações constitucionais ao poder de tributar se dividem em gêneros e em espécies, dentre as quais estão as competências, as imunidades e os denominados princípios. Um dos principais princípios do direito tributário é justamente a capacidade contributiva, o qual está diretamente atrelado a uma concepção de tributação justa. Este princípio utiliza concepções muito abstratas, o que, por vezes, prejudica a sua aplicação. E este princípio, como unidade normativa dentro de um sistema, relaciona-se com outras normas e apresenta diversas facetas relevantes a serem consideradas dentro da ordem jurídica constitucional. Relaciona-se com a isonomia para apresentar um critério de distinção entre os contribuintes, com a vedação ao confisco para apresentar um limite de tributação, com a função social da propriedade para relativizar o exercício do direito de propriedade. A complexidade do princípio é imensa e varia conforme a situação na qual ele é analisado. Tal complexidade foi transposta para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que inicialmente, ante a imprecisão do princípio, praticamente lhe negou vigência ao decidir que ele somente seria aplicável aos impostos pessoais. Restringia-se os seus limites apenas a uma espécie tributária e para um tipo deles, estabelecido com base em uma classificação alheia à Constituição. Com o aprimoramento dos debates da Corte, assim como a própria mudança da composição, o STF evoluiu muito na construção do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, com a extensão dos seus efeitos até para outras espécies tributárias.

Palavras-chave: princípio da capacidade contributiva, isonomia, vedação confisco, limitações constitucionais ao poder de tributar.

ABSTRACT

In a democratic state of law, the exercise of power is attached to the regulations established by the legal system itself. Taxation is, therefore, delimited by several rules envisaged, in particular, in the Federal Constitution. The constitutional limitations to the power to tax are divided into genera and species, among which are the powers, immunities and so-called principles. One of the main principles of tax law is precisely the “Ability to pay”, which is directly linked to a conception of just taxation. This principle uses very abstract conceptions, which sometimes hinders its application. And this principle, as a normative unit within a system, is related to other norms and presents several relevant facets to be considered within the constitutional legal order. It is related to isonomy to present a criterion of distinction between taxpayers, with the prohibition of confiscation to present a limit of taxation, with the social function of property to relativize the exercise of the property right. The complexity of the principle is immense and varies according to the situation in which it is analyzed. Such complexity was transposed into the jurisprudence of the Federal Supreme Court, which initially, given the imprecision of the principle, practically denied it validity in deciding that it would only apply to personal taxes. Their limits were restricted only to a taxing type and to a type of tax, established on the basis of a classification alien to the Constitution. With the improvement of the Court's debates, as well as the composition change itself, the STF has evolved a great deal in the construction of the content of the principle of contributory capacity, with the extension of its effects even to other tributary species.

Keywords: “Ability to pay”, Isonomy, fence confiscation, constitutional limitations to the power to tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza
ITIV	Imposto sobre a Transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	13
2.1. O DIREITO COMO SISTEMA.....	13
2.2. SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....	17
2.2.1 (Sub) Sistema Constitucional Tributário.....	19
2.3 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	24
2.3.1 Espécies.....	28
2.3.1.1 Competência.....	28
2.3.1.2 Imunidade.....	33
2.3.1.3 Princípios.....	50
<i>2.3.1.3.1. “Princípio” da legalidade.....</i>	<i>54</i>
<i>2.3.1.3.2 “Princípio” da anterioridade.....</i>	<i>57</i>
<i>2.3.1.3.3. “Princípio” da irretroatividade.....</i>	<i>58</i>
<i>2.3.1.3.4. Princípio da igualdade.....</i>	<i>59</i>
3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	61
3.1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL.....	69
3.1.1. Capacidade Econômica.....	70
3.1.2. “Sempre que Possível”.....	73
3.1.3. Caráter Pessoal.....	76
3.1.4. Aplicação Restrita aos Impostos.....	78
3.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA (OBJETIVA) X RELATIVA (SUBJETIVA).....	87
3.3. RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS.....	99
3.3.1. Isonomia.....	99
3.3.2 Vedação ao Confisco.....	106
3.3.3 Bem-Estar Social.....	109
3.3.4 Função Social da Propriedade.....	113
3.3.5 Progressividade.....	116
3.3.6 Seletividade.....	120

4. DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF.....	122
4.1. IMPOSTOS REAIS X PESSOAIS.....	122
4.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ISONOMIA.....	146
4.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIA.....	148
4.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS EXTRAFISCAIS.....	166
4.5. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF.....	168
5 CONCLUSÃO	173
REFERÊNCIAS.....	185

1 INTRODUÇÃO

Com a adoção de um novo modelo político de Estado, o denominado Estado Democrático de Direito, e a consequente ampliação dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, por conseguinte, aumentaram-se os deveres estatais. Nessa perspectiva, com uma maior demanda de intervenções estatais também aumenta a necessidade de angariar recursos para financiá-las.

A maior origem de recursos para financiar as atividades estatais ainda é o Poder de Tributar, que passou a ser utilizado dentro de balizas previamente estabelecidas pelo ordenamento jurídico. Justamente por consistir em uma forma de exercício de poder, através do qual o ente estatal apropria-se de uma parte do patrimônio do particular independentemente da vontade deste, mostra-se relevante estabelecer parâmetros para o exercício desse poder.

Por um lado, mostra-se extremamente relevante angariar recursos para que o Estado possa promover suas finalidades sociais; por outro, mostra-se de absoluta importância estabelecer os limites em que tal poder será exercido, em observância aos direitos e garantias individuais do particular que tem parcela do seu patrimônio transferida para o ente público.

Assim sendo, a Assembleia Constituinte que consolidou o texto da atual Constituição Brasileira de 1988 debruçou-se com imensa atenção ao exercício do poder de tributar, de forma que regulou, minuciosamente, a competência de cada ente estatal da federação com a respectiva amplitude.

Um dos princípios mais controvertidos acerca da tributação encontra guarida expressa no §1º do art. 145 da Constituição Federal, consistente na denominada capacidade contributiva.

Como mandamento constitucional de cunho impositivo, o referido princípio utiliza conceitos jurídicos muito abertos e indefinidos, que refletem em uma concepção de conteúdo muito abstrata, com delimitações inespecíficas, ou de difícil definição, que acabam por prejudicar, por vezes, sua aplicabilidade, prejudicando sua eficácia.

No entanto, o princípio reflete um dos valores mais sagrados do texto constitucional, visando concretizar um sentimento de justiça na tributação, no sentido de que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas, em conformidade e nos limites das suas respectivas potencialidades.

Uma sociedade que prestigia tal princípio busca evitar que o Estado tribute seus cidadãos a ponto de deixá-los em condição de penúria, ou que abuse do poder estatal para prejudicar cidadãos que contrariem o eventual governo. O princípio apresenta-se, desse modo, como um limite ao poder de tributar do Estado, e a importância da revelação do seu conteúdo é extrema até para que se possa averiguar a fronteira da juridicidade da atividade de tributação que será realizada pelo Estado.

O trabalho pretende, portanto, identificar o conteúdo e a extensão do princípio da capacidade contributiva, a fim de analisar o seu papel no sistema tributário nacional. Uma vez identificados tais elementos, mostra-se necessário verificar se a aplicação do princípio realizada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), órgão competente para a guarda da Constituição Federal, condiz com aquela construída ao longo do trabalho.

Para alcançar o objetivo pretendido, algumas etapas fundamentais são necessárias. Mostra-se necessário fazer, inicialmente, uma pesquisa e apresentação da previsão do princípio na Constituição Federal, da sua natureza jurídica, para identificar seu papel no sistema jurídico brasileiro, bem como estabelecer efetivamente sua função perante o poder de tributar do estado.

Uma vez identificado o caminho a ser percorrido, faz-se mister estabelecer as premissas que irão respaldar as conclusões do estudo, de modo que a jornada inicia-se na revelação, ou não, de um sistema jurídico brasileiro, para depois aprofundar a eventual existência de um (sub) sistema tributário.

Uma vez apurada a existência desse “subsistema”, analisar-se-á o seu funcionamento, em especial o papel e as espécies de limitações ao poder de tributar do Estado, para identificar o nicho no qual os princípios tributários estão incluídos, em especial aquele que é do interesse do presente estudo.

A partir daí, será possível iniciar a edificação do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, com a análise detalhada do dispositivo constitucional que o abriga e seus reflexos. Indo mais além, mostra-se relevante o cotejamento do princípio com outras normas do sistema jurídico e do subsistema tributário, o que permitirá a revelação de suas eventuais facetas e formas de aplicação.

Uma vez concluída esta etapa, far-se-á, finalmente, o cotejamento das conclusões alcançadas acerca do conteúdo do princípio da capacidade contributiva com as decisões do STF a respeito do assunto e da sua aplicação, permitindo avaliar o posicionamento daquela Corte no trato desse princípio de suma importância para o sistema tributário nacional.

Portanto, o trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro deles, será trabalhada a natureza jurídica do princípio da capacidade contributiva na ordem constitucional tributária; em seguida, o estudo adentrará na busca pela definição do conteúdo do referido princípio; por fim, será feito o cotejamento da norma construída com aquela aplicada pelo Supremo Tribunal Federal.

2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

2.1. O DIREITO COMO SISTEMA

Para conceber um sistema, mostra-se necessário identificar suas características, para depois conceituá-lo. Segundo Geraldo Ataliba¹, denomina-se sistema a composição de elementos analisada sob uma perspectiva unitária.

Mas apenas a perspectiva unitária de um sistema é pouco para caracterizá-lo. Em sua obra, Wilhelm Canaris² consegue extrair duas características preponderantes dentre os diversos conceitos de sistema por ele analisados, quais sejam, a ordem e a unidade.

No seu entendimento, a ordenação diria respeito ao estado de coisas racionalmente interligados, enquanto a unidade possuiria um papel de contenção, não permitindo uma dispersão em um grande número de singularidades independentes. Em outras palavras, o sistema consiste em uma elaboração racional, na qual se agrupam elementos por características comuns, visando formar um todo não disperso e harmônico na sua unidade.

Apesar dessa definição geral de sistema, é evidente que aquela que interessa ao presente estudo consiste no sistema jurídico.

É sabido que o Direito é composto por um sistema de normas jurídicas³, as quais se apresentam como regras ou princípios. Esse sistema jurídico necessita, para apresentar a unidade necessária para sua formação, apresentar uma ordem e coerência entre seus elementos.

¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1968, p. 4.

² CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 25

³ Nesse sentido, KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 5/6; BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 4ª Ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 36/37

A unidade de um sistema jurídico deve ser demonstrada, segundo Wilhelm Canaris⁴, por sua adequação valorativa e pela unidade interna. Com isso, pretende-se afirmar que os elementos que compõem um sistema, inclusive o jurídico, relacionam-se de forma harmônica.

A apresentação das relações existentes entre os elementos não é tarefa fácil e envolve uma exposição, uma construção permanente. Karl Larenz⁵ consigna que a descoberta das conexões de sentido entre as normas e os princípios diretivos e sua exposição de um modo ordenado que possibilite a visão na forma de um sistema é uma das tarefas mais importantes do cientista jurídico.

Dentro desta perspectiva, vale mencionar que a doutrina classifica os sistemas em espécies, de acordo com a análise das conexões entre os elementos de cada um, conforme será a seguir exposto. Entretanto, antes de demonstrar as características de cada espécie de sistema e apresentar aquelas que se mostram adequadas ao intento ora proposto, cumpre apresentar aquelas que não se apresentaram de forma satisfatória para este fim, posto que a justificativa dessa insuficiência auxilia na compreensão das características corretas.

Utilizando os estudos de Wilhelm Canaris⁶, é possível afirmar, imediatamente, que o conceito de “sistema externo” não se mostra suficiente para apresentar o sistema jurídico do Direito brasileiro. Isso porque este conceito de sistema preocupa-se em agrupar todo o corpo do direito positivo, mas não se mostra suficiente para demonstrar, de forma mais profunda, a relação existente entre seus elementos. Expõem-se os textos jurídicos, inclusive conceitos construídos pela doutrina, e desconsideram-se as relações internas entre os elementos que compõem tal sistema.

A título de exemplo, o conceito de sistema externo não explica a relação entre princípios como o direito à intimidade e à liberdade de imprensa, nos seus pormenores. A simples apresentação do texto do direito positivo não expõe adequadamente as

⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 25

⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 621/622

⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 26

relações internas dos elementos do sistema jurídico, as quais, inclusive, auxiliam na revelação do verdadeiro sentido de cada um deles.

O sistema de puros conceitos fundamentais também não se apresenta como conceito adequado para identificar a relação entre os elementos da ordem jurídica. Esta concepção tem como prioridade as categorias de natureza puramente formais, as quais ignoram os valores envolvidos no Direito, que são fundamentais na demonstração da adequação valorativa de uma determinada ordem jurídica⁷.

O mesmo pode-se afirmar do sistema lógico formal, que apresenta apenas justificativas de ordem lógico-formais para explicar a ideia de sistema jurídico. Entretanto, essa concepção não se coaduna com os valores consagrados na ordem jurídica, que, conforme será demonstrado mais à frente, são extremamente relevantes para formar a unidade e a coesão do sistema.

Esse tipo de sistema coincide com o de Hans Kelsen⁸, que define que uma ordem jurídica apresenta-se como um sistema de normas cuja unidade reside no fato de o fundamento de validade de todas elas ser o mesmo: a “norma fundamental”. Mas esse tipo de conceituação apresenta apenas a relação formal entre as normas, não apresentando critérios para identificar a relação de conteúdo entre os elementos do sistema.

Note-se que o fato de os conceitos acima mencionados não se mostrarem suficientes para apresentar o sistema jurídico na sua completude não significa a imprestabilidade total deles. Tratam-se de formas incompletas de apresentação do sistema, posto que apresentam critérios insuficientes. Toda a problemática citada até agora demonstra a dificuldade em apresentar um conceito completo de sistema jurídico que, por suas características, permita apresentar não apenas os elementos que o compõem, mas também a forma como eles se relacionam.

⁷ É o que afirma Wilhelm Canaris (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 27/28).

⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 32/33.

Essa é necessidade básica para apresentar o sistema jurídico, que somente será realmente compreendido como uma unidade harmônica se exposto por meio das relações entre os seus elementos.

Nessa linha de raciocínio, Edvaldo Brito⁹ apresenta o ordenamento jurídico como um todo subordinado a determinadas ideias diretivas, concluindo que nenhuma norma do sistema deve ser analisada isoladamente. Perfilhando este mesmo entendimento, Norberto Bobbio¹⁰ afirma que o ordenamento jurídico é composto por um complexo de normas que não podem ser apreendidas independentemente uma das outras.

Percebe-se que os autores concordam que o sistema jurídico é composto por normas, elementos estes que necessariamente se relacionam para formar a unidade do ordenamento.

A espécie de sistema com característica hábil para demonstrar a relação de conteúdo das normas jurídicas é o chamado “sistema interno”, que é composto por princípios diretivos, que têm por missão pôr em evidência a unidade valorativa interna do ordenamento¹¹. Dentro dessa concepção, o princípio sobressai como expressão de valor acolhido pelo ordenamento e de caráter extremamente relevante para formar a unidade e a harmonia do sistema.

Nessa trilha, Roque Carrazza¹² sustenta que são os princípios jurídicos que conferem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico. Dentro de sua função interpretativa e diretiva, os princípios são essenciais na apresentação da unidade do sistema. Em outros termos, os princípios permitem a apresentação sistemática do ordenamento.

Celso Antonio Bandeira de Mello¹³ corrobora esse entendimento quando afirma que a ofensa a um princípio significa não apenas a ofensa a uma norma, mas a todo o sistema

⁹ BRITO, Edvaldo. *Aspectos constitucionais da tributação*. In. Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 630.

¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 4ª Ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 37

¹¹ Conforme afirma Karl Larenz (1997, 623).

¹² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 58

¹³ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 975

que o embasa. Os princípios auxiliam na percepção e exposição das relações existentes entre os elementos do sistema jurídico.

E esse posicionamento é o mesmo seguido por Canaris¹⁴. Segundo ele, os valores individuais conduzem à unidade, direcionada pelos princípios gerais, que é justamente o que permite identificar as conexões internas das normas do ordenamento. O sistema jurídico deixar-se-ia definir, assim, como uma ordem axiológica de princípios gerais, de modo que a adequação valorativa dirigir-se-ia à característica da ordem, enquanto a unidade, aos princípios.

Vale, por fim, mencionar que o fato de o sistema interno apresentar as relações internas entre as normas não significa que ele é hermeticamente fechado. Isso porque este sistema apresenta-se como fechado, com soluções que devem observar suas demais disposições, mas também como aberto no sentido de que ele busca significações e conceitos preexistentes e previstos em outros ramos do direito.

Segundo Karl Larenz¹⁵, o sistema interno é aberto no sentido de que são possíveis mutações do tipo de jogo entre princípios existentes e a própria descoberta de novos, seja porque houve alteração legislativa, seja porque houve a evolução do conhecimento jurídico. Isso significa que, enquanto sistema aberto, ele é sempre inacabado e inacabável, e esta é justamente a ponte necessária entre o sistema interno e o sistema externo mencionado acima.

Em outras palavras, esses posicionamentos ratificam a conclusão anteriormente exposta de que o sistema jurídico está em permanente e constante construção.

2.2. SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Consoante exposto alhures, o sistema jurídico é composto por normas que se relacionam com auxílio dos princípios, de modo a expor sua ordem e sua unidade. Assim, o

¹⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 76/77.

¹⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.693.

presente estudo de direito deve considerar a apresentação sistemática do ordenamento, sob pena de descontextualizar e desconfigurar o objeto do estudo.

Geraldo Ataliba¹⁶ afirma que a Constituição corresponde ao conjunto de normas constitucionais de um determinado Estado e que a ciência do Direito permite inferir que as constituições nacionais formam sistemas jurídicos, construídos em torno de princípios harmônicos e em consonância com os valores consagrados pela respectiva sociedade.

Por mais que a Constituição possa ser dividida em partes, o sistema formado por ela é único e deve integrar todos os “pedaços” para se apresentar como uma unidade. É justamente o que defende Dirley da Cunha Júnior¹⁷ quando assevera que “isso implica em afirmar que toda Constituição deve ser entendida como unidade e como um sistema que privilegia determinados valores.”.

Diante dessa necessária integração fica evidenciado o caráter extremamente importante dos princípios. Isso porque, conforme assevera Edvaldo Brito¹⁸, a Constituição é um repositório de valores sociais, mas que não estão todos expressos e preenchidos, de modo que ela é lacunosa e deve ser colmatada. Os princípios assumem papel diretivo nesse preenchimento, indicando o caminho a ser trilhado para manter a unidade e coesão do sistema constitucional.

José Souto Maior Borges¹⁹ sustenta a existência de hierarquia semântica, relativa à extensão do significado dos princípios, e também uma hierarquia sintática, no sentido que nem mesmo uma reforma constitucional pode alterar o conteúdo de certos princípios, como aqueles relativos aos direitos fundamentais, conforme prescreve o art. 60, §4º da Constituição Federal.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1968, p. 3.

¹⁷ CUNHA JÚNIOR., Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 37.

¹⁸ BRITO, Edvaldo. *Aspectos constitucionais da tributação*. In. *Vertentes do Direito Contemporâneo*. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, P. 630.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. *A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988*. In. *Revista de Direito Tributário* n.º. 64. São Paulo: Malheiros. 1994

No caso do sistema constitucional brasileiro, todas as normas possuem o mesmo patamar hierárquico (pois todas estão na constituição), de modo que, a eventual hierarquia existente entre elas dá-se pela relevância do conteúdo.

Não custa lembrar que a capacidade contributiva se encontra no rol de direitos fundamentais, substanciando um dos valores mais importantes da Carta Política do país e servindo de fundamento de validade para várias outras normas, inclusive aquelas de patamar constitucional.

2.2.1 (Sub) Sistema Constitucional Tributário

O Sistema Constitucional Tributário apenas existe para efeitos didáticos e configura-se como um subsistema constitucional de extrema importância.

Geraldo Ataliba²⁰ coloca que o sistema tributário é um sistema parcial dentro do sistema constitucional total. Segundo esse autor, não se pode conceber o sistema constitucional tributário sem correlacioná-lo com sua raiz, com sua matriz fincada no sistema constitucional.

Justamente por consistir em uma atividade que vulnera dois direitos fundamentais do cidadão, expressamente arrolados pela Constituição Federal²¹, quais sejam, os direitos de propriedade e de liberdade²², a Carta Política buscou tratar a questão da tributação de uma forma cuidadosa e estabeleceu em seu texto os termos em que esta atividade deve e pode ser realizada, o que denota a importância de estruturar o denominado Sistema Constitucional Tributário.

A relevância dessa atividade é tão saliente que a própria Constituição Federal estabeleceu-a em um capítulo próprio, através de uma sistematização analítica, ainda que parcial, sob a denominação de “Sistema Tributário Nacional”, em que define, de

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 4

²¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

²² Segundo ATALIBA (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 9) são os dois direitos que estão mais diretamente relacionados à tributação.

forma pormenorizada, as competências dos entes tributantes, bem como os limites em que esta competência pode ser exercida.

Todavia, a simples previsão no texto constitucional não se mostra efetivo para compreender o sistema constitucional tributário. A mero título exemplificativo, direitos fundamentais do contribuinte estão espalhados por todo o texto constitucional, não estando restritos ao capítulo específico do Sistema Constitucional Tributário da Constituição²³.

Esse raciocínio decorre justamente de uma interpretação sistemática da Constituição Federal. O art. 150 da Carta Política estabelece, em seu caput, que “sem prejuízo de outras garantias do contribuinte (...)”²⁴, destacando, desde logo, que as garantias ali especificadas possuem apenas um caráter exemplificativo, permitindo inferir que existem outras garantias do contribuinte, não apenas no texto constitucional, mas também em outros compêndios normativos.

Humberto Ávila²⁵ faz crítica, mencionando que existem exceções acerca da análise da interpretação doutrinária nacional do sistema constitucional tributário. Segundo ele, a análise sistemática que costuma ser realizada com foco apenas nas restrições existentes ao poder de tributar e sem a realização da combinação dos princípios expõe de forma inadequada a unidade do sistema. Isso porque, conforme visto alhures, os princípios são fundamentais para expor a relação entre os elementos do sistema.

A título de exemplo, Ávila²⁶ menciona que não costuma ser investigada com a profundidade devida a existência de outros valores positivos no corpo do texto constitucional, como é o caso dos direitos e princípios fundamentais. É possível afirmar, portanto, que a construção do sistema constitucional tributário não está restrita a uma parte da constituição, mas perpassa por toda ela.

²³ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108

²⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:”

²⁵ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 21/22

²⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22

Mas, consoante já mencionado, busca-se diferenciar o subsistema constitucional tributário, do sistema constitucional, de modo que deve-se utilizar um critério específico. Utilizam-se, assim, as palavras de Geraldo Ataliba²⁷, para quem o sistema constitucional tributário brasileiro constitui-se como “(...) o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam de matéria tributária, matéria esta tomada como *princípio de relação* que as unifica.”.

A interpretação do sistema constitucional tributário não deve ater-se apenas a isso. O fato de a interpretação sistemática ser efetivo pressuposto para uma análise científica correta, não impede a análise de questões particulares e individuais de aspectos do sistema objeto de investigação²⁸.

Isso porque o sistema não é uma simples soma de todos os elementos que o compõem, mas sim uma composição “viva” com relações e funções interligadas entre eles. A análise da minúcia deve sempre estar diretamente relacionada ao sistema normativo, no caso o sistema constitucional tributário.

No plano das fontes, o Sistema Constitucional Tributário brasileiro prevê um subsistema hierarquizado das fontes normativas, porque efetivamente repete a forma piramidal, iniciando da Constituição, que serve como fundamento de validade para outras espécies normativas, valendo salientar que não existe hierarquia entre lei federal, estadual, municipal e distrital²⁹.

Esse sistema construído concede proteção e segurança aos contribuintes, na forma de previsibilidade e segurança jurídica. Isso é tão relevante que Geraldo Ataliba³⁰ defende a existência de um princípio implícito relativo à rigidez do sistema, de modo que as atribuições deferidas ao Estado para tributar a propriedade do contribuinte são imutáveis e constituem-se como uma verdadeira garantia destes.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 8.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 9.

²⁹ BRITO, Edvaldo. *Aspectos constitucionais da tributação*. In. *Vertentes do Direito Contemporâneo*. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 632.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 20.

Existem inúmeros trabalhos extremamente relevantes sobre a temática do sistema constitucional tributário, de modo que não seria possível analisar todas as características, no presente trabalho, em face da própria complexidade desse objeto. Em virtude do corte epistemológico necessário, voltar-se-ão as atenções para a parte referente a concessões de poderes para tributar e os limites diretamente relacionados a eles, sempre com atenção à sistematização da análise que se propõe.

De fato, o capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição concedeu os poderes necessários à instituição dos tributos que irão financiar as diversas prestações estatais estabelecidas, como por outro lado estabeleceu diversos limites e procedimentos a serem observados quando da realização da atividade tributária, posto que tal atividade estatal restringe a liberdade e o patrimônio individual dos cidadãos.

Não foi por outro motivo que a Constituição tratou de forma tão minuciosa esta atividade estatal.

Vale transcrever as palavras dos autores Geraldo Ataliba e Cleber Giardino³¹ sobre tão importante assunto:

Isto significa, que a Constituição, além de fundar os contornos estruturais do Estado brasileiro, fixou postulados e concedeu prerrogativas às pessoas, postos de tal sorte a constituir verdadeiras barreiras, limites ou obstáculos aos poderes do Estado.

Edvaldo Brito³² também aponta nesse sentido quando afirma que uma vez estabelecidas as regras de transferência do patrimônio do particular para a coletividade pelo Poder Tributário, não mais poderiam ser modificadas, nem pela competência reformadora³³ do texto constitucional. Isto significa que a própria estruturação das competências representaria uma garantia ao contribuinte que não poderia ser suprimida nem mesmo por reforma constitucional.

³¹ GIARDINA, Cleber; ATALIBA, Geraldo. *Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva*. In. COSTA, Alcides Jorge et. al. *Princípios Tributários No Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 137-179.

³² BRITO, Edvaldo. *Capacidade Contributiva*. In *Capacidade Contributiva*. Coord. Ives Gandra. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14. Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 321

³³ BRITO, Edvaldo. *Capacidade Contributiva*. In *Capacidade Contributiva*. Coord. Ives Gandra. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14. Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 321

Entende-se, contudo, que esse posicionamento é extremo e não condiz com a realidade do ordenamento jurídico. Existe a possibilidade de modificação das competências tributárias por poder reformador³⁴, desde que não sejam suprimidas nenhuma das garantias ou direitos fundamentais do cidadão.

O fato mais relevante de todos diz respeito à constatação de que, uma vez estabelecida a garantia do contribuinte no “Estatuto do Contribuinte”, ela não mais pode ser suprimida, por constituir uma Cláusula Pétrea, que não pode ser extinta nem mesmo no exercício da competência³⁵ reformadora do texto constitucional.

Assim, ao observar o art. 5 da Constituição Federal, é possível vislumbrar diversas outras garantias aplicáveis ao contribuinte, que garantem a este o estabelecimento de Direito Fundamental em matéria tributária. Estendendo ainda mais essa interpretação, conforme prescreve a atual leitura dos Direitos Fundamentais na hermenêutica constitucional, o art. 60, §4º da Constituição prescreve que:

Art. 60. ...
(...)
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
(...)
IV - os direitos e garantias individuais.

A ilação de que a capacidade contributiva constitui-se, portanto, em uma garantia fundamental do contribuinte, que não pode sofrer supressão nem mesmo pelo exercício

³⁴ A Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública dos Municípios (COSIP) é um claro exemplo disso. Em dezembro de 2002, a Emenda Constitucional n.º 39 estabeleceu a possibilidade de os municípios instituírem essa contribuição, contrariando as previsões constitucionais anteriores que previam que apenas a União poderia estabelecer a cobrança dessa espécie de tributos (sobre as espécies tributárias vide o item 3.1.4), tendo como única exceção a contribuição para custeio do regime previdenciário próprio para os servidores dos demais entes. O Supremo Tribunal Federal já declarou que a COSIP é um tributo constitucional (RE 573.675).

³⁵ Acompanhamos a distinção realizada por Edvaldo Brito acerca do Poder Tributário, Competência Tributária e Poder de Tributar. Esse autor (BRITO, Edvaldo. *Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14.* Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 321/322) traça relevante distinção entre o poder tributário, poder de tributar e competência tributária. O poder tributário seria onipotente, equivalente ao poder constituinte originário (no mesmo sentido Roque CARRAZA (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 490). Segundo Brito, seria equiparável, em uma analogia com a religião, a um poder divino. O poder de tributar, por outra via, seria o poder conferido pelo ordenamento jurídico para estabelecer as regras de transferência do patrimônio do particular para a coletividade. Esse termo seria equivalente à competência: é a medida de uma grandeza de poder conferida.

da competência reformadora do texto constitucional, é inafastável e totalmente em consonância com a concepção do sistema constitucional tributário.

Mostra-se, portanto, relevante agora identificar as limitações existentes ao poder de tributar, dentro do sistema constitucional tributário.

2.3 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

É inegável que houve uma reformulação, ao longo do tempo, do conceito de Estado, tanto filosoficamente quanto juridicamente falando. Quando se fala na concepção jurídica do Estado, busca-se discutir a relação do exercício do poder com as determinações e eventuais limitações jurídicas impostas pelo ordenamento.

Com Thomas Hobbes³⁶ e o seu “Leviatã”, existia a concepção de que o indivíduo se submetia ao poder do Estado para não ter que se submeter ao “estado da natureza”, no qual a “força” natural prevalecia e ditava os mandamentos causando uma imensa insegurança aos indivíduos. Defendia-se que era preferível temer um e não todos. Seria um mal necessário para que os indivíduos saíssem do “estado de natureza”, em que todos tinham naturalmente direito a tudo.

À época, meados da Idade Média, a população demandava os cuidados de um poder centralizado, tendo em vista os diversos riscos de ataques bárbaros e saques à propriedade. Os feudos não se mostravam suficientes e a centralização do poder permitiria uma maior articulação política e permitiria o desenvolvimento social surgindo, assim, as monarquias, com os seus Estados ditos Absolutistas.

O Estado Absolutista tinha poucas limitações³⁷, de forma que a principal fonte de criação do direito, efetivamente, era a palavra do monarca. A vontade do monarca representava justamente a “lei” que devia valer e que efetivamente era cumprida.

³⁶ HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*. Trad.: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 143 e ss.

³⁷ Sobre o assunto, BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo, Sociedade*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 11ª Ed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2004. P. 97-99 afirma que alguns autores, por polêmica ou por erro,

Todavia, o crescimento vertiginoso do poder econômico da burguesia, cuja ascensão social era impossível diante de uma ordem estamental, sem mobilidade nas estruturas sociais, bem como os desmandos e as arbitrariedades perpetradas pelos representantes do Estado Absolutista, em especial na França, desencadearam um desenvolvimento ideológico que culminou no movimento revolucionário conhecido como “A Revolução Francesa”, cujos efeitos se espalharam por toda a Europa.

Por isso, Antonio Roberto Sampaio Dória³⁸ registra justamente que a demanda por um freio jurídico aos desmandos e arbitrariedades da monarquia absolutista demandou o surgimento do denominado Estado de Direito. Surgia a ideia do Estado Liberal, que servia para garantir o desenvolvimento do homem³⁹.

Havia, assim, uma latente necessidade de segurança nas relações dos indivíduos para com o poder político, que devia alcançar níveis não alcançados no Estado Absolutista. Enquanto este Estado garantia a segurança do homem perante outros indivíduos, a ideia do Estado Liberal era garantir a segurança do homem perante o próprio Estado⁴⁰.

Essa concepção de Estado Liberal foi uma verdadeira vitória da classe comerciante, que não mais via vantagens naquele modelo de Estado Absolutista, que não possuía limites e que podia agir arbitrariamente, inclusive na produção jurídica. Esse modelo de Estado teve a sua utilidade, mas acabou se tornando obsoleto diante das novas necessidades e da influência do poder econômico dos comerciantes no sistema estamental que normalmente acompanhava o absolutismo.

O Estado Liberal, como uma nova concepção jurídico-política, tem o seu cerne na lei escrita, que define, regula suas funções e o próprio exercício dos poderes, visando possibilitar o alcance dos objetivos individuais pelo próprio homem. Diante dessa

afirmavam que o “poder do príncipe” não tinha limites, o que não é verdade. A título de exemplo, ele cita a lei de sucessão, que era respeitada pelos monarcas.

³⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due process of Law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.3 e ss.

³⁹ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Editora Brasiliense. 2000, p. 25

⁴⁰ BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Contemporâneo*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2007, p. 15.

regulação jurídica do seu funcionamento, o Estado Liberal se constitui em um Estado de Direito, no qual obedece-se a normas e não a pessoas⁴¹.

A ideia de Estado Liberal, contudo, não se mostrou muito efetiva diante da constatação de que o homem também poderia violar direitos individuais, explorando seu igual por meio do poder econômico. Havia, assim, uma necessidade de que o Estado passasse a assumir o protagonismo no sentido de atuar para promover os direitos fundamentais, deveres que passaram a constar dos ordenamentos jurídicos.

Em um regime do Estado Democrático de Direito, o poder exercido pelo Estado deve, além de promover os direitos sociais e individuais, observá-los, no sentido de não violá-los. O exercício de qualquer poder pelo Estado e seus agentes é fundado na soberania do povo, bem como é limitado pelo ordenamento jurídico.

O poder é conferido ao Estado, mas dentro de limites estabelecidos pelo próprio ordenamento, os quais são registrados no texto de maior hierarquia, que é a Constituição Federal. No Estado Constitucional, a relação do poder público com os particulares, no tocante ao fundamental, é descrita no próprio corpo do texto constitucional⁴².

Em suma, todo o exercício de poder de um Estado Constitucional de Direito é realizado conforme e dentro da grandeza estabelecida pela Constituição.

Em todas as concepções de Estado mencionadas acima, as quais foram historicamente concebidas em períodos distintos, uma coisa sempre foi comum: a tributação. Antonio Roberto Sampaio Dória⁴³ afirma que o tributo é um fenômeno inseparável da história dos povos e que este instituto sempre foi efetivo instrumento de arbitrariedades por parte do poder político.

⁴¹ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Editora Brasiliense, 2000, p. 17-18.

⁴² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1968, p. 9.

⁴³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due process of Law"*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.1.

Toda forma de Estado, até mesmo aquelas que se dizem comunistas/socialistas, necessita de recursos para fazer frente aos gastos e despesas do aparato estatal⁴⁴.

Com o desenvolvimento do protagonismo estatal na realização e concretização de direitos e liberdades fundamentais cada vez mais amplos e com um leque crescente de atribuições, o Estado passa a demandar cada vez mais recursos financeiros, tendo em vista que, como comprovou Stephen Holmes, todos os direitos têm um custo, sejam eles classificados como positivos ou negativos⁴⁵.

Por essa razão, a tributação esteve à sombra do Poder Político há mais de 20 séculos, servindo como principal fonte de recursos financeiros para o exercício das atividades estatais. Por meio da tributação, transfere-se parte do patrimônio dos particulares para os cofres públicos.

E, conforme mencionado anteriormente, algumas formas de Estado exerciam o poder sem qualquer limitação, concedendo inúmeros espaços para a prática de arbítrios. A tributação em muitos momentos era injusta e extremamente onerosa. Por essa razão, José Domingues Oliveira⁴⁶ menciona que vários fatos históricos de movimentos revolucionários foram originados ou decorreram da injustiça da tributação realizada sobre a população^{47 48}.

Infere-se, assim, que a tributação arbitrária também fomentou o desenvolvimento das concepções de Estado, no sentido de uma demanda por controle estatal no exercício de poderes perante a população. Com o surgimento do Estado de Direito, no qual o Estado

⁴⁴ É o que afirma Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1)

⁴⁵ HOLMES, Stephen et SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton and Company, 1999. O autor menciona que a dicotomia em direitos positivos e direitos negativos decorre, em verdade, de uma discussão política: a defesa do Estado liberal ou a defesa de um Estado do bem estar social, p. 38/42

⁴⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35

⁴⁷ No mesmo sentido, Regina Helena Costa in. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 16/18

⁴⁸ Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Ed. rev. e atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984. P. 266/267), destaca que a justiça da tributação é algo buscado há séculos, citando que até mesmo nos evangelhos existe uma famosa passagem referente à pergunta feita a Jesus Cristo, no intuito de surpreendê-lo, acerca do tributo devido a Cesar.

exerce os poderes que lhe são atribuídos conforme limites estabelecidos no ordenamento, o exercício da tributação também passa a sofrer restrições jurídicas.

No Brasil, atualmente, a forma de Estado é o Democrático de Direito, no qual todo o Poder emana da soberania popular e é limitado por ela. A maior fonte de recursos do Estado é justamente a tributação, que consiste na transferência compulsória de parcela do patrimônio dos particulares para a coletividade⁴⁹ para fazer frente às despesas públicas.

Trata-se de um poder de tributar conferido ao Estado Brasileiro, cujo exercício somente pode dar-se dentro das premissas traçadas pela própria Constituição Federal, garantindo assim que o cidadão não terá o seu patrimônio confiscado arbitrariamente no exercício, pelos entes tributantes, da competência tributária⁵⁰.

A Constituição Federal de 1988 previu, por isso, dentro do capítulo I referente ao Sistema Tributário Nacional, a Seção II: “Das Limitações do Poder de Tributar”, na qual estabelece uma série de restrições ao exercício do Poder de Tributar.

Cabe agora analisar estas limitações, dentre as quais consta aquela que interessa ao presente trabalho.

2.1. ESPÉCIES

2.1.1 Competência

Fora mencionado anteriormente que o Estado Constitucional passou a demandar que as relações entre o poder político e os cidadãos fossem, em seus aspectos fundamentais, descritas no texto constitucional. Em outras palavras, o exercício de qualquer poder pelo Estado perante os seus cidadãos passou a demandar a regulação no próprio texto constitucional. Dito isto, deve-se ter em mente que o Estado atua conforme autorização do ordenamento.

⁴⁹ Vide Edvaldo Brito (in. *Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14.* Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 321)

⁵⁰ Vide nota 35.

O princípio da legalidade no direito administrativo apresenta concepções distintas conforme o sujeito a que é dirigido. Se é direcionado para o particular, a sua interpretação é a de que o indivíduo não pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, salvo disposição de lei em contrário⁵¹. Por outro lado, o Poder Público somente pode realizar atividade se existir norma prévia atribuindo-lhe dever-poder para exercer aquela atividade⁵².

Em outras palavras, o Poder Público somente pode fazer algo se o ordenamento jurídico conceder-lhe expressamente aquela autorização, indicando a forma de atuação e a sua medida.

A tributação é exercida por meio do exercício de um poder, tendo em vista que o surgimento da obrigação tributária independe da vontade dos sujeitos envolvidos. Seguindo a linha aduzida, depreende-se que o exercício do poder de tributar demanda uma autorização pelo ordenamento jurídico, o qual é conferido com o estabelecimento de diversos limites.

Portanto, a competência tributária consiste em uma atribuição parcial de poder, oriunda do texto constitucional, para que os diversos entes tributantes (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) instituam tributos, com o fim de arrecadar recursos para promover suas respectivas atribuições/deveres constitucionais.

A competência apresenta-se, sendo uma atribuição limitada de poder, como uma restrição ao Poder de Tributar, tendo em vista que a Constituição efetivou a repartição das atribuições para instituir tributos de forma exaustiva, de modo que nenhum deles pode invadir ou usurpar a competência dos demais e muito menos extrapolar a autorização concedida pela Constituição.

⁵¹ Art. 5, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”.

⁵² CUNHA JÚNIOR., Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 39.

Uma característica relevante e que não passou despercebida a Sacha Calmon Navarro Coelho⁵³ é que a competência tributária representa uma divisão entre os entes políticos do poder de tributar previsto na constituição. O poder de tributar foi dividido e concedido a cada um dos entes tributantes, por meio da repartição das competências, mas, inicialmente, ele era único.

Assim, pode-se afirmar que o poder de tributar representa o todo e as competências tributárias representariam as suas fatias.

Outro aspecto relevante foi observado por Geraldo Ataliba⁵⁴. Este autor afirmava, ainda na ordem constitucional anterior, que a Constituição brasileira, no tocante à competência, era, ao contrário das ordens constitucionais estrangeiras (que eram genéricas e sintéticas), extremamente particularizada e abundante. Partindo dessa constatação, o autor concluía que o sistema de competências tributárias no Brasil é rígido.

A atual disposição conferida pela Constituição de 1988 não é diferente e apresenta também a discriminação da competência de maneira pormenorizada, de modo que Humberto Ávila⁵⁵ afirma que o Sistema Tributário Nacional apresenta, em decorrência desse fato, uma característica nítida de rigidez⁵⁶.

Outro aspecto relevante da competência tributária no Brasil diz respeito a sua relação com o princípio federativo. Isso porque a definição de competências é extremamente relevante para efetivar a forma federada de um Estado, como o brasileiro. Um Estado que se pretende apresentar federado, deve garantir autonomia financeira para seus entes.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 60.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1968, p. 15-16.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 109.

⁵⁶ Isso não significa que o Sistema Constitucional Tributário ou a própria Constituição são imutáveis. Os autores mencionados se referem a uma classificação adotada pela doutrina constitucionalista do Brasil, que contrapõe a Constituição Rígida e a Flexível. Nesse sentido, as palavras de Dirley da Cunha Júnior são esclarecedoras, quando define que a Constituição rígida “(...) Caracteriza-se por estabelecer procedimentos especiais, solenes e formais, necessários para a reforma de suas normas, distintos e mais difíceis, portanto do que aqueles previstos para a elaboração ou alteração das leis. (...)” (CUNHA JÚNIOR. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 119).

Em um Estado Federado em que os entes não têm autonomia financeira, a federação é uma mera ficção, sem equivalência com a realidade imposta⁵⁷.

Dito isso, cabe agora expor as classificações doutrinárias da competência tributária.

Em geral, as competências costumam ser classificadas em competências privativas e competências comuns. O critério para esta classificação costuma ser a distribuição pormenorizada realizada pela Constituição.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho⁵⁸, essa classificação parte de uma premissa adotada pela Constituição Federal de 1988, que é a distinção entre tributos vinculados e tributos não vinculados.

Essa clássica distinção, exposta por Geraldo Ataliba⁵⁹, consiste em diferenciar os tributos conforme a presença de uma atuação estatal (ou numa repercussão desta) na respectiva hipótese de incidência. Se há atuação estatal (ou repercussão), diz-se que o tributo é vinculado; caso o fato previsto abstratamente seja alheio a uma atuação estatal, fala-se em tributo não vinculado.

Afirma-se que a competência para instituir tributos vinculados, que são as taxas e as contribuições de melhoria, é comum, pois todos os entes federados podem fazê-lo, desde que sejam agentes do serviço ou poder de polícia (para o caso da taxa); ou da obra, para o caso da contribuição de melhoria.

O deferimento dessa espécie de competência não causa problemas⁶⁰, tendo em vista que basta verificar o agente da atuação estatal, com vistas ao sujeito passivo beneficiado ou que tem o serviço à disposição, para identificar o ente tributante competente para instituir e cobrar o tributo.

⁵⁷ Nesse sentido, Humberto Ávila (in. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 220)

⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 63.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P, p. 132/133.

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 64

Já a competência privativa atribuída aos entes tributantes diz respeito a fatos que não têm relação com uma atuação estatal, o que poderia despertar intensas disputas por receitas financeiras entre os entes. Por tratarem de fatos específicos que denotam riqueza, a Constituição teve o cuidado de descrevê-los e de atribuir, de forma individualizada, a titularidade para instituir o respectivo imposto, justamente para evitar conflitos de competência.

Outra característica relevante da competência diz respeito à natureza da sua atribuição. A competência tributária é uma autorização dada pela Constituição para instituir o tributo, tendo em vista que, geralmente, esta não descreve os elementos normativos do tributo, mas apenas outorga o poder necessário para a sua criação, por meio de lei.

Assim, trata-se de uma atribuição eminentemente legislativa⁶¹, no sentido de que ao ente é autorizada a instituição de tributos, por meio de procedimentos legislativos, com a descrição, em abstrato, de todos os elementos que devem compor a obrigação tributária (hipótese de incidência, sujeitos e objeto da prestação).

Assim, a competência tributária representa uma autorização para que os entes, mediante processos legislativos, editem textos normativos que contenham os elementos essenciais dos tributos, quais sejam: os aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal⁶².

Em virtude do princípio da legalidade, que é um dos principais princípios relacionados ao direito tributário no Brasil, a competência tributária para instituir tributos somente pode ser exercida pela lei, ou instrumento normativo equivalente⁶³.

Por fim, importa observar que, ao atribuir uma autorização ao ente tributante para fazer algo de um certo modo, também está-se delimitando a atividade dele, tendo em vista que ele não poderá exercer aquela atribuição de outra maneira, ou realizar outra

⁶¹ Roque Carrazza (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 491) define que é a aptidão para criar, abstratamente, tributos.

⁶² É o que defende Roque Carrazza (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 491).

⁶³ É o caso da Medida Provisória, cuja possibilidade de criar ou majorar tributo depende de convalidação pelo Congresso Nacional.

atribuição. Existe uma atribuição no sentido positivo, mas também uma limitação da forma de exercício, o que denota um sentido negativo à competência.

É justamente o que afirma José Souto Maior Borges⁶⁴, quando diz que a competência tributária é limitada no seu nascedouro, sendo algo ontologicamente restrito. Trata-se, como visto anteriormente, de uma parcela do poder de tributar, sendo essencialmente algo limitado nos termos do texto constitucional.

2.1.2 Imunidade

Foi visto que a competência consiste em uma atribuição dada aos entes tributantes para instituir tributos abstratamente, com a descrição de todos os elementos relevantes para o surgimento da obrigação jurídica de pagar tributos (aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e subjetivo).

Percebeu-se que a repartição do poder de tributar foi feita de forma exaustiva pela Constituição, a qual dividiu de forma específica a competência de cada um dos entes tributantes. Dito isso, pode-se afirmar que as denominadas imunidades tributárias ajudam a delimitar a competência tributária, estabelecendo fatos e situações que estão excluídas destas atribuições de poder conferida aos entes tributantes.

O primeiro ponto a observar é que, se são normas que delimitam a competência tributária concedida pela Constituição, a sua hierarquia também tem que ser constitucional. Não faria sentido delimitar uma outorga constitucional por meio de uma norma de hierarquia inferior.

As imunidades estão previstas na Constituição e em algumas oportunidades chegam a ser denominadas, de forma não técnica, de isenção⁶⁵.

⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. *Limitações Constitucionais à tributação*. In *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol 1. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

⁶⁵ É o caso do §7º, do art. 195: “§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Roque Carrazza⁶⁶ afirma que as imunidades constituem-se como um fenômeno de hierarquia constitucional que estabelece, de forma expressa, que um conjunto de fatos ou situações vinculadas a determinadas pessoas não estão sob a égide da competência tributária dos entes.

Para ele⁶⁷, as imunidades tributárias constituem-se como “normas negativas” na delimitação da competência tributária, pois estabelecem o que está fora dela. Em linha similar, Geraldo Ataliba e Aires Barreto⁶⁸ afirmam que a imunidade tributária é uma norma negativa de atribuição de competência, mas destacam um outro aspecto relevante.

Esses autores salientam que a norma de competência não é um “saldo de competência”, no sentido de que primeiro deve ser realizada a interpretação da norma positiva, para em um momento cronológico posterior reduzir as normas negativas. A norma de competência já surge delimitada.

A definição de Mizabel Derzi⁶⁹, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, é bem ilustrativa daquilo que os autores pretenderam mencionar:

Se tomada a expressão competência no sentido específico e exclusivo de atribuição de poder de criar e disciplinar tributos, dentro dos limites constitucionalmente postos, a norma de competência resulta de uma subtração, logicamente feita: norma de competência = atribuição de poder tributário – imunidades (ou supressões parciais de poder tributário).

Elucidativas também as palavras de José Souto Maior Borges⁷⁰, quando sustenta que é equivocado afirmar, a rigor, que a imunidade subtrai a competência. A competência é a soma das atribuições fiscais para instituir tributos e as situações imunes nunca foram atribuídas às pessoas políticas tributantes.

⁶⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 705.

⁶⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 705

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo, e BARRETO, Aires. *Imposto sobre Serviços. Tributação de Anúncios e Destaques em Listas ou Guias Telefônicas. Inadmissibilidade em Face da Vedação Constitucional*. RDtributário 39/105-121. São Paulo, Ed. RT, janeiro-março de 1987, p. 107.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 15

⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. *Limitações Constitucionais à tributação*. In *IV Curso de Especialização em Direito Tributário, vol 1*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 217

Regina Helena Costa⁷¹ vai além e defende que o conceito de imunidade tem que observar dois aspectos: um prisma formal, consistente na “norma constitucional demarcatória da competência tributária”, e um prisma substancial “que constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas”.

Contudo, saliente-se que o segundo aspecto substancial mencionado pela autora é accidental. O objetivo da norma imunizante não é o de conceder um direito subjetivo às pessoas direta ou indiretamente favorecidas, até porque o efeito dela é sobre a norma de competência do ente tributante.

José Wilson Ferreira Sobrinho⁷² conclui, nesse sentido, que o aspecto substancial mencionado acima é secundário, tendo em vista que o objetivo principal da norma imunizante não é atribuir direito subjetivo. E efetivamente não o é.

Todavia, um outro fator mencionado por Regina Helena Costa⁷³ é determinante para a definição da imunidade. Sob o aspecto denominado formal, ela afirma que a norma imunizante excepciona o princípio da generalidade da tributação, o qual determina que todos aqueles que realizam determinada “situação de fato”, à qual a lei atribui o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção”.

A autora quis demonstrar, com a asserção acima transcrita, que, se não existisse a previsão expressa da norma imunizante, retirando as situações, bens e pessoas descritas da competência dos entes tributantes, aqueles fatos seriam tributados normalmente.

A relevância dessa característica foi muito bem exposta por Paulo de Barros Carvalho⁷⁴, quando salientou que não é a simples falta de competência que permite identificar uma situação como imune. O aspecto delimitador é relevante, mas não é suficiente. Por exemplo, o fato de um município não possuir competência para exigir o imposto de

⁷¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51.

⁷² SOBRINHO, José Wilson Ferreira, *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Fabris, 1996, p. 102/103.

⁷³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 362.

renda, não implica na conclusão de que o cidadão que auferir renda é imune ao município.

É justamente esse o principal aspecto caracterizador da imunidade: trata-se de uma delimitação expressa de competência, cuja situação, pessoa ou bens estariam sujeitos à tributação caso não existisse a imunidade. As situações que estão fora do âmbito de competência (ausência de competência) e que não estão expressas em normas constitucionais são limitações lógicas e implícitas do poder de tributar, tendo em vista que, ao atribuir competências específicas, já se delimita este poder (vide item 2.1.1).

Ante tudo o que foi asseverado, percebe-se que as imunidades constituem-se em regras que atuam sobre outra norma, atributiva de competência, reduzindo-lhes os efeitos para certos fatos ou pessoas⁷⁵.

Para permitir uma concepção ainda melhor desse conceito de imunidade, cabe agora diferenciá-la dos princípios. Ambos constituem-se como limitações ao poder de tributar, e existem autores que confundem os dois conceitos, em virtude dos valores que são protegidos pelas previsões de imunidade.

Humberto Ávila⁷⁶ salienta que o fundamento das imunidades está diretamente atrelado a atividades que devem ser promovidas e garantidas pelo próprio Estado (em sentido lato). Por exemplo, é dever do Estado garantir e reconhecer o direito à liberdade religiosa, de modo que os templos e igrejas de quaisquer cultos estão protegidos pela imunidade tributária (Art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF); é dever do Estado defender a forma federativa de Estado, de modo que foi estabelecida a imunidade recíproca (Art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF).

⁷⁵ Misabel Derzi conclui exatamente desse modo (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 230). Ela, no entanto, refuta a ideia de que a imunidade é uma simples “regra de incompetência”, pois não se consegue atribuir um sentido na norma imunizante isoladamente. Somente analisada em cotejo com a norma de competência tributária é que ela expõe a sua natureza e função.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 218.

Considerando os objetivos das imunidades, consigna Souto Maior Borges⁷⁷ que elas visam resguardar valores éticos e culturais da sociedade, bem como princípios fundamentais do regime jurídico estabelecido, mantendo-os livres das perturbações e interferências da tributação.

Em decorrência dessa referência de valores, os quais guardam grande apreço pela ordem constitucional vigente, a doutrina acaba, por vezes, confundindo essas duas espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar.

É o exemplo de Bernardo Ribeiro de Moraes⁷⁸ que defende que as imunidades seriam princípios. Segundo o autor, a imunidade trabalha em conjunto com outros princípios constitucionais que limitam o poder de tributar e, por isso, constituiriam o princípio constitucional de vedação impositiva.

Discorda-se desse posicionamento, contudo. As imunidades apresentam-se como uma regra delimitadora de outra norma atributiva de competência tributária. O fato de existirem valores relevantes que fundamentam a norma imunizante não significa que elas apresentem-se como princípios.

Sobre o assunto, Saulo José Casali Bahia⁷⁹ destaca que a espécie de norma dos princípios direciona para a concretização de um determinado valor, sem, contudo, expor de que forma isto deve ocorrer. Em outras palavras, apresenta-se um objetivo, mas não se define uma situação concreta ou uma conduta específica que deve ser adotada para alcançar aquele fim.

Não é o que ocorre com as normas de imunidade. Os fatos e as pessoas abrangidos pela imunidade são determinados e específicos na previsão constitucional. As imunidades constitucionais não se constituem, nessa senda, como princípios, e sim como regras.

⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 221

⁷⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e os seus Novos Aspectos*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* 34/19-40. São Paulo: Dialética, Julho de 1998, p. 21/22.

⁷⁹ BAHIA, Saulo José Casali. *A igualdade como direito fundamental*. In: Ariele Chagas Cruz; George Sarmento, Taysa Matos Seixas. (Org.). *Direitos Humanos Fundamentais: estudos sobre o art. 5o da Constituição de 1988*. 1ed.São Paulo: Saraiva, 2014.V. 1, p. 95/96.

Mizabel Derzi⁸⁰, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, afirma que os princípios que serão analisados a seguir e a imunidade têm os mesmos efeitos, que são de limitar a competência tributária. Todavia, a autora trata de destacar algumas características que não vestem os princípios, tais como: a) só atingem certos fatos e situações; b) reduzem parcialmente as normas atributivas de poder, delimitando negativamente a competência; c) como proibições expressas, possuem eficácia imediata e ampla; d) criam direitos e permissões para as pessoas imunes.

Quanto ao primeiro aspecto, deve-se recordar que os princípios são extremamente genéricos e amplos, com alta carga axiológica orientadora da tributação, enquanto as imunidades são situações de fato expressas e bem definidas. Regina Helena Costa⁸¹ também salienta essa diferença entre os institutos, destacando que a imunidade não é um princípio.

No tocante a reduzir parcialmente a competência e a eficácia imediata e ampla, muita coisa já foi dita nas linhas anteriores, de modo que perfilha-se do entendimento da referida autora. Quanto à característica de criar direitos e permissões subjetivas, conforme razões já colocadas em linhas acima, deve-se salientar que se trata de um elemento acidental.

Uma outra discussão que foi bastante trabalhada na doutrina diz respeito a aplicação das imunidades apenas à espécie tributária dos impostos. Sem alongar a discussão acerca do tema, essa afirmação já foi superada na doutrina e hoje é reconhecido que as imunidades se aplicam a todas as espécies tributárias.

Roque Antonio Carrazza⁸² revela que já defendeu fervorosamente a posição de que as imunidades tributárias seriam somente aquelas atinentes à espécie tributária dos impostos, mas que hoje reconhece que a Constituição Federal prevê outras formas de imunidade aplicáveis a outras espécies tributárias, tais como as taxas e as contribuições.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 232/234.

⁸¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 119.

⁸² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 715/716

Esse mesmo autor salienta, contudo, que as imunidades mais emblemáticas da nossa Constituição Federal são as imunidades atinentes aos impostos⁸³, as quais estão previstas no art. 150, inciso VI da CF e, efetivamente, foram as espécies mais trabalhadas na doutrina, sobre as quais traçaremos breves linhas a respeito.

A primeira das imunidades a ser tratada é justamente a imunidade denominada de recíproca, prevista na alínea “a”, do inciso VI, do art. 150 da CF, que estabelece que os entes não podem instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

Consoante já mencionado, as imunidades estão amparadas em valores caros para a Constituição Federal, os quais devem ser promovidos pelo Estado. Assim, seguindo a linha de entendimento de Roque Carrazza⁸⁴, a imunidade recíproca reflete o princípio federativo e o princípio da isonomia (no sentido da igualdade entre as pessoas políticas componentes da federação), os quais são extremamente importantes para a ordem jurídica brasileira.

Vale observar, ainda, que a forma federativa é tão relevante para a forma de Estado brasileiro que o Poder Constituinte a inseriu entre as hipóteses de cláusula pétrea na Constituição Brasileira, constante, mais especificamente no art. 60, §4, inciso I, de modo que nenhuma emenda poderá alterar essa forma jurídica do Estado.

O pressuposto da forma federativa de Estado é justamente a autonomia financeira das pessoas políticas que compõem a federação, como bem salienta Humberto Ávila⁸⁵. Se não há independência financeira, não há autonomia entre os entes, de modo que a própria forma federativa resta prejudicada.

⁸³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 718.

⁸⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 718/719.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 220.

Sempre oportunas são as palavras de Aliomar Baleeiro⁸⁶ quando expõe que a intenção política da Constituição com tal previsão é “a uma união indestrutível à base da concórdia, do respeito e da solidariedade recíprocos”. Ainda nas palavras desse autor, não seria compatível com este fim que houvesse a possibilidade constitucional de retaliação tributária entre os entes⁸⁷.

Tal imunidade é tão relevante para o ordenamento jurídico brasileiro, que autores como Misabel Derzi⁸⁸, Aliomar Baleeiro, Regina Helena Costa⁸⁹, Roque Carrazza⁹⁰, dentre outros, defendem que, mesmo se não houvesse uma previsão expressa estabelecendo essa imunidade, ela seria implícita, extraída de uma decorrência lógica do mencionado princípio federativo.

Em interessante análise dessa imunidade, Misabel Derzi⁹¹ fundamenta-a também na supremacia do interesse público sobre o interesse privado, tendo em vista que o patrimônio, as rendas e os serviços das pessoas políticas que compõem a federação servem como instrumentos para a promoção das suas finalidades institucionais.

Considerada por Regina Helena Costa⁹² como a mais importante das imunidades, a sua abrangência é limitada aos impostos, tributos não vinculados a uma atividade estatal. Taxas referentes a serviços específicos e divisíveis e contribuições, por exemplo, são devidas pelos respectivos entes públicos, independentemente dessa imunidade.

Outra observação relevante diz respeito aos impostos que seriam abrangidos por essa imunidade. A Constituição Federal menciona os impostos sobre “patrimônio, renda ou

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 250.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 250/251

⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993*. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros Editores, p. 84.

⁸⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 137/138.

⁹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 718/719.

⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993*. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros Editores, p. 89.

⁹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 138.

serviços”, de modo que autores como Sacha Calmon Navarro Coelho⁹³ já defenderam que o IOF, IPI, IE, II e o ICMS estariam excluídos da referida imunidade.

Entretanto, o próprio autor⁹⁴ e a jurisprudência do STF não mais acolhem esse posicionamento e adotam uma abrangência maior para o termo.

Segundo Roque Carrazza⁹⁵, dois argumentos levam a considerar uma interpretação mais ampla dos termos “patrimônio, renda ou serviços”: primeiro, de que a Constituição utilizou uma linguagem econômica, e não jurídica, de modo que naquela linguagem todos os impostos estariam abrangidos pela imunidade; segundo, de que a imunidade decorre do próprio princípio federativo.

A imunidade recíproca abrange, portanto, todos os impostos.

Sem alongar demasiadamente o assunto, deve-se mencionar que o tema mais polêmico sobre essa imunidade é a sua extensão às autarquias e às fundações mantidas pelo poder público, bem como às empresas públicas e sociedades de economia mistas que sejam enquadradas como delegatárias de serviços públicos.

Essa discussão abrange pelo menos dois dispositivos constitucionais: o parágrafo segundo do art. 150⁹⁶; o parágrafo segundo do art. 173⁹⁷, ambos da Constituição Federal.

Basicamente, a Constituição teve o cuidado de estabelecer expressamente que, quando o Estado resolvesse atuar no âmbito do mercado, exercendo atividade econômica, ele deveria, em nome da livre concorrência, competir em igualdade de condições. Em outras palavras, a CF pretendeu que o Estado, quando estivesse atuando fora de suas

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 248.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 248.

⁹⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 721

⁹⁶ Art. 150. (...) § 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

⁹⁷ Art. 173. (...) § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

atividades institucionais, não poderia gozar de quaisquer privilégios decorrentes da sua soberania.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar os referidos dispositivos, resolveu estender a interpretação da imunidade, justamente para abranger as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviço público. Entendeu-se, de forma bem resumida, que nestes casos o Poder Público não está atuando na economia, mas sim visando cumprir as suas finalidades institucionais⁹⁸.

Até hoje os fiscos de todo o país se insurgem contra as imunidades reconhecidas judicialmente para a Empresa de Correios e Telégrafos e a INFRAERO, por exemplo. O principal argumento dos entes é o de que várias empresas privadas prestam serviços similares e reclamam da concorrência desleal.

Por fim, a doutrina classifica essa imunidade como *subjetiva*⁹⁹, justamente porque diz respeito às pessoas políticas e não a situações ou bens específicos.

Outra imunidade relevante constante do art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal é a referente aos templos de quaisquer cultos. Esta é enraizada na separação entre a Igreja e o Estado, a qual foi efetivada com a proclamação da república¹⁰⁰.

A princípio poder-se-ia inferir que a dita imunidade diria respeito apenas ao templo, no sentido de espaço físico de celebração religiosa, de modo que apenas ele estaria protegido de interferências tributárias promovidas pelos entes públicos. Trata-se de uma interpretação restritiva dos mandamentos constitucionais, mas que já foi abraçada por diversos juristas, em especial na fase do positivismo.

Entrementes, essa não é a posição mais correta. Atento aos objetivos buscados com o estabelecimento das imunidades, que é o de promover o exercício da liberdade religiosa,

⁹⁸ RE n. 363412 Agr, Relator(a): Min.: CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. em 07/08/2007, DJe 177, Divulg. 18/09/2008.

⁹⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 137

¹⁰⁰ Conforme ensinamentos de Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156) e Roque CARRAZA (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 740).

Aliomar Baleeiro¹⁰¹ já destacava que o termo templo “compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função.”.

Adepto desse mesmo pensamento, Ives Gandra Martins¹⁰² defende que, a rigor, essa imunidade não abrange o templo ou igreja, entendidos estes como locais físicos, prédios, destinados à realização do culto religioso, mas sim à entidade mantenedora daquele espaço. Essa imunidade é direcionada à instituição¹⁰³.

Tal imunidade abrange, conforme dispõe o §4, do art. 150 da CF, o patrimônio, a renda e os serviços que estejam diretamente relacionados as suas finalidades essenciais. Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁰⁴, finalidades essenciais são aquelas inerentes ao surgimento da entidade e a seus fins.

O problema surge quando determinadas entidades religiosas resolvem alugar seus imóveis ou exercer, ainda que de forma pequena, alguma atividade econômica, com o fim de auferir receitas para financiar suas finalidades essenciais.

Seriam as receitas decorrentes do aluguel de imóveis pela igreja imunes? E as receitas oriundas do exercício da atividade comercial? E se elas forem aplicadas nas finalidades essenciais da entidade religiosa? Roque Carrazza¹⁰⁵ responde negativamente a todas as questões, por entender, resumidamente, que nenhuma atividade comercial é essencial aos cultos.

Todavia, o STF¹⁰⁶ não partilha desse entendimento e adota uma interpretação extensiva dessa imunidade. Esse Tribunal entende que, se a receita é aplicada nas finalidades

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 311.

¹⁰² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e §4 e Artigo 195, §7, da Constituição Federal*. RDDT n. 28, Janeiro/98, p. 68.

¹⁰³ Mesmo pensamento de Roque Carrazza (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 739).

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1995, p.214.

¹⁰⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 742/743.

¹⁰⁶ (ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014)

essenciais da entidade religiosa, ela não deve ser sujeita à tributação pelos impostos, justamente por causa da referida imunidade.

Entendimento similar é adotado no tocante à imunidade prevista na alínea “c”, do inciso VI do art. 150¹⁰⁷ da Constituição Federal. Uma vez aplicadas as receitas de aluguéis ou de venda de bens às finalidades essenciais da instituição, entidade sindical, partido político, elas estão abrangidas pela imunidade e não estão sujeitas à tributação pelos impostos¹⁰⁸.

Por oportuno, deve-se observar que no tocante à expressão “patrimônio, renda ou serviços” valem as considerações já realizadas quanto à imunidade recíproca, atinente à demanda por uma interpretação extensiva e ao entendimento de que elas se referem a todos os impostos.

O aspecto mais relevante dessa imunidade diz respeito à expressão “atendidos os requisitos da lei”, constante no dispositivo mencionado. Surgem daí algumas questões: que tipo de lei pode estabelecer esses requisitos? Lei ordinária ou lei complementar? Podem ser estabelecidos quaisquer requisitos? Essa imunidade depende, assim, do estabelecimento de requisitos legais, de modo que, enquanto não editados, a imunidade teria eficácia limitada?

No tocante ao primeiro questionamento, atinente ao tipo de instrumento legal que pode instituir os requisitos, não há dúvidas de que somente a lei complementar pode tratar do assunto. Consoante exposto por Marco Aurélio Greco¹⁰⁹, o instituto da imunidade constitui, nos termos da própria Constituição, uma limitação ao poder de tributar, de modo que o art. 146, inciso II estabelece que o trato da matéria seja realizado por meio de instrumento legal específico, que é a lei complementar.

¹⁰⁷ Art. 150.(...) Inciso VI (...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

¹⁰⁸ “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.” (Súmula 724)

¹⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária*. In *Imunidades Tributárias*. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 717.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, não perfilha dessa linha de pensamento¹¹⁰, permitindo que requisitos referentes ao gozo da imunidade possam ser estabelecidos em Lei Ordinária. Tal discussão já foi inserida no Regime de Repercussão Geral, mas ainda não teve decisão final¹¹¹.

Quanto ao estabelecimento de requisitos, deve-se evidenciar que a Lei Complementar (ou lei ordinária conforme o entendimento do STF) não pode estabelecer requisitos alheios aos fins buscados com a imunidade. Geraldo Ataliba¹¹² afirma que a função da Lei Complementar nesse caso é “adjetiva”, no sentido de que ela pode complementar o conteúdo normativo, mas não restringi-lo.

O legislador não tem liberdade ampla e não pode acrescer (no sentido de restringir a imunidade) a competência tributária para alcançar situações e pessoas que a própria Constituição excluiu do campo de imposição tributária.

Luciano Amaro¹¹³ lembra que a preocupação da Constituição com esses requisitos decorre não da necessidade de definição da situação imune, mas sim com o intento de precaver a ocorrência de fraudes ou desvio das finalidades da imunidade, diante dos casos concretos.

Assim, percebe-se que, em verdade, esses requisitos devem ser previstos em Lei Complementar (e que atualmente estão elencados no art. 14 da Lei 5.172/66 – CTN) e

¹¹⁰ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. RENOVAÇÃO PERIÓDICA. CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO ADQUIRIDO. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de que não ofende a Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica de Certificado de Entidade Filantrópica para fazer jus à imunidade tributária, nos termos do art. 55, II, da Lei 8.212/91. 2. Não há razão jurídica em se pleitear o direito à imunidade por prazo indeterminado, mediante a renovação indefinida do certificado de entidade beneficente de assistência social, porquanto inexistente direito adquirido a regime jurídico. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RMS 23368 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 24/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 09-12-2015 PUBLIC 10-12-2015)

¹¹¹ RE 566622 RG / RS - RIO GRANDE DO SUL, REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO.

¹¹² ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In: “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 137, p. 147.

¹¹³ AMARO, Luciano. *Algumas questões sobre a imunidade tributária*. In: SILVA MARTINS (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo. Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998. (pp. 143-154)

devem apenas complementar, e não restringir, a situação já prevista na Constituição, com o fim de garantir o atendimento de suas finalidades. Mesmo no mencionado caso julgado pelo STF, o dispositivo legal não fugiu a essas características.

Por fim, no tocante à questão da suposta eficácia limitada dessa imunidade, defendida por autores como Mizabel Derzi¹¹⁴ e Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹⁵, discorda-se desse posicionamento, com respaldo na doutrina de Regina Helena Costa¹¹⁶.

Como mencionado acima, os requisitos a serem inseridos na lei visam agregar dados à situação tida como imune, e não restringi-la. Caso sejam revogados os dispositivos referentes aos requisitos, a imunidade continua valendo. Não seria justificável sustentar que a restrição à legislação infraconstitucional aumentaria a competência tributária do ente tributante, justamente por suprimir uma imunidade.

Entende-se, portanto, que essa imunidade tem eficácia plena e imediata.

Por fim, a imunidade de impostos previstas na alínea “d”, do inciso VI, do art. 150 afasta a possibilidade da instituição desses tributos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Aliomar Baleeiro¹¹⁷ salienta dois aspectos muito importantes dessa imunidade, quando assevera que “A Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.”.

Assim, percebe-se que essa imunidade é fundamentada em diversos valores relevantes na ordem jurídica brasileira: liberdade de expressão, de comunicação, de manifestação do pensamento, direito à informação, expansão e difusão da cultura, educação,

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 316.

¹¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 257.

¹¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 163.

¹¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 339.

conhecimento, liberdade de imprensa etc., entendimento este respaldado na própria jurisprudência do STF¹¹⁸.

Vale lembrar que o Brasil viveu um período ditatorial, em que a livre manifestação do pensamento era suprimida. Por isso, Aliomar Baleeiro¹¹⁹ destaca que a imunidade é relevante, posto que “o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica aos governos e a homens públicos, enfim, direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático.”

Diferentemente das imunidades anteriores, essa é uma imunidade classificada como objetiva, tendo em vista que não diz respeito a uma pessoa ou entidade, mas sim a bens, sem interessar as finalidades, tipo de ideias ou conteúdo da informação que se visa transmitir, como bem salienta Ives Gandra da Silva Martins^{120 121}.

Dois grandes discussões circundam essa imunidade: a concepção restritiva de livro, para efeitos da interpretação da imunidade; e a restrição da imunidade ao papel envolvido na publicação do material.

¹¹⁸ “‘Álbum de figurinhas’. Admissibilidade. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil.” (RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-5-2004, Segunda Turma, DJ de 6-8-2004.) No mesmo sentido: RE 179.893, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 15-4-2008, Primeira Turma, DJE de 30-5-2008.

¹¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 340.

¹²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p. 36

¹²¹ Destaque-se que apenas se o conteúdo do material for exclusivamente comercial é que a imunidade não abrange: “Encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos. ISS. Art. 150, VI, d, da Constituição. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido.” (RE 213.094, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 3-8-1999, Primeira Turma, DJ de 15-10-1999.)

O problema referente à restrição do conceito de livro está diretamente vinculada ao avanço tecnológico. Os livros digitais, sem existência física ou impressão em papel, estariam abrangidos pela imunidade prevista na alínea “d”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição?

Já havia analisado o assunto Aliomar Baleeiro¹²², que havia mencionado a interpretação restritiva da imunidade por entender que se o texto constitucional da época (CF de 1967) não fazia referência ao avanço da tecnologia, não poderia o intérprete fazê-lo.

Não parece correto o entendimento.

Roque Carrazza¹²³ destaca um exemplo muito interessante para ilustrar a situação. Um mesmo conteúdo de livro é vendido em formato virtual, em CD-Rom e em formato físico, com impressão em papel. Caso a interpretação restritiva da imunidade prevalecesse, o único material tributado seria o formato virtual, claramente penalizando o indivíduo que utiliza a tecnologia mais moderna ou mais recente.

O critério que deve ser observado na análise da imunidade é justamente o da difusão do conhecimento e da informação. Em ambos os casos, a imunidade está presente e deve ser considerada. Entendimento contrário desestimula o próprio avanço da tecnologia e fomenta o atraso.

Segundo Roque Carrazza¹²⁴, a concepção do que seja livro, nos termos da Constituição, deve acompanhar as finalidades buscadas com a imunidade, devendo ser entendido como veículo de ideias e não como material impresso, encadernado e com capa física.

Na mesma linha, Luciano Amaro¹²⁵ atenta que não se pode pretender esvaziar o conteúdo da imunidade, tendo em vista o avanço tecnológico da sociedade. Aquilo que

¹²² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 357.

¹²³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 774/775.

¹²⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 775.

¹²⁵ AMARO, Luciano. *Algumas questões sobre a imunidade tributária*. In: SILVA MARTINS (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo. Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998, p.146.

a imunidade busca preservar é a difusão do conteúdo da obra e não sua simples forma física.

No que se refere ao segundo ponto controverso, inerente à extensão da imunidade aos insumos utilizados para a publicação do material utilizado, a controvérsia está diretamente relacionada à redação dada pelo dispositivo constitucional, que menciona expressamente o “papel”.

Insumo deve ser entendido como tudo aquilo que é indispensável ao processo produtivo, sem o qual o produto não pode ser concluído. Quando escrita a Constituição, o principal insumo dos livros, revistas e periódicos era o papel, mas não apenas ele. A tinta, a impressora, as chapas de edição etc.

Concordamos, nesse sentido, com o posicionamento de Regina Helena Costa¹²⁶. Até mesmo os serviços gráficos, de edição e até mesmo de distribuição do material devem ser abrangidos por essa imunidade, afastando-os da interferência da tributação.

Entretanto, o STF não compactua integralmente com esse posicionamento. A Corte Suprema faz uma interpretação extensiva até certo ponto¹²⁷, mas não permite a inclusão de serviços gráficos para impressão e até mesmo dos serviços relacionados à distribuição do material já impresso¹²⁸.

Assim, a imunidade deve abranger mais insumos que o simples papel utilizado para impressão, tais como tinta e maquinário, mas não abarca, segundo o posicionamento do

¹²⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 192.

¹²⁷ “A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa, e não exaustiva.” (RE 202.149, Rel. p/ o ac. Min. Marco Aurélio, julgamento em 26-4-2011, Primeira Turma, DJE de 11-10-2011.) Em sentido contrário: RE 324.600-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 3-9-2002, Primeira Turma, DJ de 25-10-2002. Vide: RE 178.863, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 25-3-1997, Segunda Turma, DJ de 30-5-1997.

¹²⁸ “A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da CF não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. O STF possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente.” (RE 530.121-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 9-11-2010, Primeira Turma, DJE de 29-3-2011.) No mesmo sentido: RE 630.462-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 7-2-2012, Segunda Turma, DJE de 7-3-2012; RE 206.774, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 3-8-1999, Primeira Turma, DJ de 29-10-1999.

STF, os serviços necessários à impressão do material, tais como serviços gráficos e de distribuição.

2.1.3 Princípios

Seguindo a premissa básica da teoria dos princípios, conforme leciona Robert Alexy, o presente estudo irá adotar a corrente que defende a existência de duas espécies normativas, que são as regras e os princípios¹²⁹.

Com isso, surge então um outro problema de conceituação do princípio que consiste na sua diferenciação para as regras. Este é um assunto extremamente polêmico e o presente estudo não poderá aprofundá-lo da forma desejada, em virtude do corte epistemológico do trabalho.

Segundo Ronald Dworkin¹³⁰, a diferença entre princípios e regras é de natureza lógica. Ambos servem para o decidir, mas apresentam orientações distintas. Segundo o autor, as regras são aplicáveis “à maneira do tudo-ou-nada”, no sentido de que ou a regra é válida e deve ser aplicada, ou ela não é válida, não cabendo falar em regras contrárias no mesmo ordenamento.

Já os princípios seriam padrões que impõem a sua observação, porque consistem em uma exigência de justiça ou equidade, mas que, mesmo assim, carecem de uma decisão para lhe singularizar. Segundo o autor, os princípios concedem razões para direcionar os argumentos com base em um sentimento de justiça.

Em verdade, vários critérios são utilizados para realizar essa distinção. Mas, conforme menciona Humberto Ávila¹³¹, quatro são os critérios principais: caráter hipotético-

¹²⁹ Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 142 e ss.) sustenta a existência de três espécies normativas, divididas em dois gêneros. As normas de primeiro grau, que teriam as regras e os princípios como espécies, e as normas de segundo grau, que seriam os postulados.

¹³⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 36.

¹³¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 42/43

condicional das regras; diferença no modo final de aplicação; diferença na relação entre as regras e entre os princípios e o fundamento axiológico dos princípios.

O primeiro critério, o caráter hipotético-condicional, fundamenta-se na ideia de predeterminação da decisão, tendo em vista que as regras têm uma hipótese e uma consequência previstas, diferentemente dos princípios. Neste formato, a aplicação da regra é feita na forma “se, então”¹³².

Já no tocante à aplicação e fundamentação, Dirley da Cunha Júnior¹³³ estabelece uma diferenciação afirmando que as regras, por serem determinadas, são de aplicação direta, não necessitando de qualquer mediação, enquanto os princípios carecem de medidas intermediárias concretizadoras para poderem ser aplicados ao caso concreto, medidas estas que seriam as regras.

É a mesma linha de entendimento de Karl Larenz¹³⁴, para quem todos os princípios carecem, sem exceção, de concretização. Os princípios prescrevem que algo deve ser realizado na maior medida possível, tendo em conta as possibilidades jurídicas e fáticas.

Nas palavras de Humberto Ávila¹³⁵, segundo esse critério, as regras seriam aplicadas de modo absoluto, no sentido “tudo ou nada”, enquanto os princípios devem ser aplicados do modo gradual, no sentido “mais ou menos”.

A diferença entre regras e princípios fica mais evidente nos casos de colisão de princípios e de conflito de regras, posto que a cada um destes confrontos deve ser dada uma solução distinta¹³⁶.

Quanto ao conflito de regras, Alexy¹³⁷ entende que ele somente pode ser solucionado com a introdução de uma cláusula de exceção em uma das regras, de modo que reste

¹³² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 43

¹³³ CUNHA JÚNIOR., Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 153.

¹³⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamago. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 674/676.

¹³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 42.

¹³⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 91/94

eliminado o confronto, ou com a declaração de invalidade de uma das normas conflitantes. Afinal, regras são normas definidas no “tudo ou nada”, de modo que se aplica ou não se aplica mais, devendo ser extirpada do ordenamento, ou adicionada à cláusula de exceção para aquele caso.

No que se refere à colisão de princípios, um deles tem que ceder, o que não significa que o princípio cedente tenha que ser declarado inválido nem que nele deve ser introduzida uma cláusula de exceção¹³⁸. Nesse caso, a solução demanda a realização de um procedimento denominado por Alexy de “ponderação”.

Inicialmente, deve-se ter em mente que a ponderação (ou sopesamento) parte da premissa de que não existe um direito absoluto para todos os casos. Os princípios apresentam-se constantemente em relações conflituosas e delimitativas, de modo que, diante de situações concretas específicas, um tenha precedência sobre o outro. É por isso que Alexy¹³⁹ afirma que um princípio reduz a possibilidade jurídica do outro.

Ao entrarem em conflito diante de um caso concreto, os princípios deverão ser sopesados, criando uma relação de precedência, denominada por Alexy¹⁴⁰ de “lei de colisão”. Esse resultado é uma regra, cujo pressuposto fático é a situação concreta previamente ocorrida e o conseqüente é a precedência daquele princípio sempre que houver aquela situação.

Quanto ao último critério mencionado, relacionado ao fundamento axiológico, ele é fundado na ideia de que os princípios, ao contrário das regras, servem de fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada. Esse critério decorre do caráter amplo e diretivo dos princípios.

Essa é a característica mais marcante dos princípios e, por não apresentar um comando concreto, durante muito tempo discutiu-se sua eficácia jurídica, principalmente no que

¹³⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. P. 92.

¹³⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Fls. 93.

¹³⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. Fls. 96.

¹⁴⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 96

se refere à sua exigência judicial, perante uma clara afronta. Dizia-se que os princípios indicavam um programa a ser realizado e que não precisavam ser observados pelos seus destinatários.

A título exemplificativo, o princípio da isonomia determina que o Estado e os seus destinatários promovam a igualdade, mas não diz exatamente quando, como e de que modo ela deve ser concretizada. Todavia, caso o Estado estabeleça tratamentos privilegiados para algumas camadas sociais mais abonadas, esta conduta claramente estará afrontando a isonomia e poderá ser contestada judicialmente.

Uma vez definida a efetiva eficácia jurídica dos princípios por eles abarcarem valores relevantes da sociedade, essas normas passaram a ocupar uma posição hierárquica superior no sistema jurídico, preenchendo o texto de maior hierarquia do ordenamento jurídico, que é a Constituição.

Assim, os valores prescritos pelo ordenamento vinculam todo e qualquer procedimento de criação de normas jurídicas do sistema jurídico. Por essa razão, Larenz¹⁴¹ explica que os princípios estabelecem uma pauta de valoração, que auxilia o julgador na sua atividade para a tomada da decisão. Assim, eles consistem em ideias que devem servir de auxílio para a interpretação e aplicação de outras normas do sistema, conforme já exposto anteriormente.

E por constarem de posição sobranceira no ordenamento, Edvaldo Brito¹⁴² afirma com precisão que princípio é uma norma gênero que radica o surgimento de diversas outras normas, bem como pertence à ordem jurídica positiva, servindo sempre como diretiva material para a interpretação do Direito.

Por fim, cabe mencionar uma característica muito importante salientada por Humberto Ávila¹⁴³, que é o aspecto finalístico dos princípios. Ele destaca que a concepção do “Estado ideal de coisas” obriga que sejam adotadas medidas para promover

¹⁴¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamago. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 410.

¹⁴² BRITO, Edvaldo. *Capacidade Contributiva*. In *Capacidade Contributiva*. Coord. Ives Gandra. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14. Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 332.

¹⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38/40

gradualmente aquele fim, independentemente de a realidade econômica não a permitir totalmente.

A impossibilidade fática de concretizar os mandamentos de um princípio, não significa que ele pode ser ignorado. O seu caráter genérico não se presta a justificar a completa inobservância dos mandamentos do princípio, de modo que os sujeitos envolvidos devem adotar, na maior medida possível, o comportamento possível para aquele fim.

Cumprir destacar que todos esses critérios apresentam dados relevantes para a conceituação do que seja princípio. Em verdade, todos os critérios elencados se complementam e apresentam características peculiares dos princípios, partindo, contudo, de perspectivas distintas¹⁴⁴.

É possível inferir que o princípio é uma norma jurídica de altíssima carga axiológica, com alto grau de abstração e que impõe deveres e obrigações que podem ser realizados em níveis variados, orientando, ainda, a interpretação de todo o ordenamento jurídico, por consistirem em razões substanciais de decidir.

Com esse conceito em mente, percebe-se que os princípios constituem-se como limitações ao poder de tributar, quando orientam e impõem diretrizes ao exercício da competência tributária dos entes tributantes estabelecidas na Constituição. Impõem no sentido de que a sua inobservância torna ilícita a prática do ato.

Existem princípios gerais, que também são aplicados para a tributação, e também há princípios que são afeitos e específicos da área tributária. Estes últimos serão agora objeto de análise.

O primeiro princípio de que se deve tratar é o da legalidade.

2.3.1.3.1. “Princípio” da legalidade

¹⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

Preliminarmente, o “princípio” da legalidade, assim como outros ditos “princípios” tributários, apresenta-se como uma verdadeira regra¹⁴⁵. Isto porque apresenta uma conduta e uma situação específicas que, uma vez ocorridas, impõem a aplicação do efeito jurídico nelas estabelecido. Assim, não se coaduna com a espécie normativa dos princípios.

O fato de constituir-se como uma regra não significa que não tenha força ou relevância no ordenamento jurídico pátrio, muito pelo contrário. Esse “princípio” consiste em um dos pilares mais relevantes do direito tributário e consagra/concretiza dois valores proeminentes para a sociedade brasileira, qual sejam a segurança jurídica e o princípio democrático¹⁴⁶.

Ante a tirania já realizada em tempos obscuros mediante o poder de tributar, a lei, como instrumento representativo da vontade popular, passa a ser uma das mais importantes travas para a tributação no Estado Democrático de Direito. Não existe relação tributária que não tenha a sua fonte primária em uma lei¹⁴⁷.

O Estado está, no exercício da potestade perante o cidadão, adstrito aos mandamentos da Lei, cuja criação é oriunda de um dos três poderes, em especial aquele que é eleito pela soberania popular e que mais tem diversidade na sua representação. Por isso José Juan Ferreiro Lapatza¹⁴⁸ afirma que a legalidade representa a auto tributação, tendo em vista que são os representantes dos cidadãos que decidem como repartir a carga tributária entre eles.

¹⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308. Este autor defende que a anterioridade, a legalidade e a irretroatividade (que será tratada mais à frente) são regras decorrentes do princípio da segurança jurídica. O raciocínio mostra-se coerente com as premissas adotadas no estudo. No entanto, a maioria da doutrina brasileira (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001 (entre outros), denomina a legalidade e essas outras regras como princípios, de modo que esta equivocada denominação não deve ser ignorada.

¹⁴⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 247/248.

¹⁴⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 247/248.

¹⁴⁸ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El Principio de Legalidad y La Reserva de Ley*. Revista de Direito Tributário n.º 50. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Out/Dez 1989, p. 10.

Nessa linha, é possível afirmar que a legalidade garante segurança ao patrimônio do cidadão, quando impossibilita o Poder Executivo de cometer arbítrios ou alterações da carga tributária sem respaldo legal, o que causaria claros prejuízos à propriedade privada. Para modificar a carga tributária, o Poder Executivo necessita, salvo exceções previstas no texto constitucional, do consentimento dos representantes do povo¹⁴⁹, fazendo exsurgir o que se denomina auto tributação.

Entrementes, deve-se salientar novamente o caráter limitativo das normas constitucionais, as quais também impõem restrições ao próprio Poder Legislativo, o qual também representa um poder estatal. As leis devem obedecer aos princípios e regras constitucionais, sob pena de serem inconstitucionais e alheias ao sistema jurídico brasileiro.

Por isso Alberto Xavier¹⁵⁰ afirma que a acepção do “princípio” da legalidade como mera referência à reserva absoluta de lei é muito parca, pois esse princípio não se limita a isso. Segundo esse autor, a referência à reserva absoluta diz respeito a uma exigência constitucional de que a lei apresente o fundamento da conduta da administração e também determine o critério de decisão do órgão de aplicação do direito.

Conclui Alberto Xavier¹⁵¹ que a “reserva absoluta” imposta pelo “princípio” da legalidade transforma a lei tributária em uma lei estrita, a qual fornece o critério para a decisão do caso concreto, estabelecendo todos os elementos do tipo tributário, formando o denominado “princípio da tipicidade”¹⁵².

Perfilhando esse entendimento, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁵³ afirma que o tipo tributário é ainda mais rígido que o penal, posto que este concede algum arbítrio para o Juiz definir a sanção, enquanto que naquele ao aplicador cabe apenas aplicar a norma, que já tem os critérios de quantificação também definidos.

¹⁴⁹ Defendendo que o princípio da legalidade representa a necessidade de concordância com a tributação, SCHOUERI, 2013. P. 287.

¹⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17

¹⁵¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18

¹⁵² Que também se apresenta como uma regra. A conduta e a situação são específicas.

¹⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 220.

Infere-se, assim, que a tipicidade tributária, corolário da norma constitucional da legalidade, exige que a lei preveja, em abstrato, todos os elementos relevantes que compõem a Regra Matriz de Incidência do Tributo, tanto no que se refere ao antecedente, quanto aos elementos do consequente¹⁵⁴.

Com isso, fala-se que no caso tributário existe o “princípio” da reserva absoluta de lei formal¹⁵⁵, o qual exige que o tipo tributário seja fechado, rígido, bem determinado e exaustivo. Não é permitida a delegação de poderes para que o Poder Executivo crie algum desses critérios. Tudo que é relevante na norma tributária *stricto sensu* já tem que estar na lei.

Salienta Humberto Ávila¹⁵⁶ que a exigência normativa de clareza e determinação da hipótese de incidência não deve ser entendida como uma determinação conceitual absoluta dos elementos normativos, posto que não existe uma predeterminação absoluta do conteúdo de uma norma jurídica.

Esse dever cuida de uma imposição para o legislador de estabelecer a maior clareza possível, os elementos essenciais da relação jurídica tributária, mas que não pode predeterminar de forma perene o conteúdo de uma norma^{157 158}.

2.3.1.3.2 “Princípio” da anterioridade

Outro “princípio” relevante do sistema constitucional tributário é o princípio da anterioridade, previsto no inciso III, alíneas “b” e “c” do art. 150 da Constituição Federal, o qual limita o exercício da tributação no tocante a fatos do mesmo exercício financeiro.

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 292.

¹⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17/34

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 321.

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 321.

¹⁵⁸ Com base nesse entendimento, Schoueri (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 303/304) refuta a dita “tipicidade cerrada”, mencionando a possibilidade da utilização de conceitos indeterminados no tipo tributário.

Esse “princípio” também é, em verdade, uma regra, conforme bem salienta Ávila¹⁵⁹. Trata-se de um mandamento concreto e direto que estipula a proibição ao poder público de cobrar o tributo instituído ou majorado no mesmo exercício financeiro em que ocorreu a modificação. E é justamente o princípio da segurança jurídica, em uma concepção de previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas, que esta regra busca proteger.

A ideia fundamental constante dessa norma é justamente a de que deve existir um prazo razoável para que o contribuinte possa assimilar o surgimento de um tributo ou o incremento do custo de um já existente¹⁶⁰. Em geral, a norma impõe um prazo indeterminado, relacionado ao exercício financeiro, mas também estabelece um prazo mínimo de 90 (noventa) dias para alguns tributos específicos e para o caso da modificação ocorrer no final do exercício.

A imposição da norma vincula tanto o Poder Executivo, que não pode exigir o tributo instituído ou majorado no mesmo exercício, bem como o Poder Legislativo que não pode estabelecer disposição que contrarie expressamente o mandamento constitucional, conforme lembra Roque Carrazza¹⁶¹.

2.3.1.3.3. “Princípio” da irretroatividade

Já o “princípio” (em verdade, trata-se de uma regra) da irretroatividade também está previsto no inciso III, do art. 150, mas na alínea “a” da Constituição Federal. Ele também tem raiz axiológica no princípio da segurança jurídica, como citado por Ávila¹⁶² anteriormente, mas projeta-se de um modo diferente, impedindo que a lei que instituiu ou majorou tributo existente permita a cobrança sobre fatos anteriores a seu surgimento.

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.

¹⁶⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 310.

¹⁶¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 187.

¹⁶² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.

Em outras palavras, a irretroatividade exige que a lei que fundamente a cobrança de tributo seja anterior aos fatos ensejadores da cobrança do tributo. Não é possível aplicar a lei a fatos anteriores ao seu surgimento, sob pena de ofender a referida norma.

É possível extrair os mandamentos da irretroatividade de outros princípios, tais como legalidade e segurança jurídica¹⁶³. No sistema jurídico brasileiro, existem diversos dispositivos que emanam o entendimento de que não é possível retroceder para prejudicar direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada¹⁶⁴. Contudo, o constituinte ainda colocou expressamente o direito do cidadão-contribuinte, como salientado por Misabel Derzi¹⁶⁵, eliminando quaisquer possibilidades de dúvidas no tocante a essa norma e o inseriu no texto constitucional, de forma expressa.

2.3.1.3.4. Princípio da igualdade

Este princípio é extremamente caro ao direito tributário e ao ordenamento jurídico em geral. Ele garante um tratamento tributário igualitário entre os cidadãos que se encontram nas mesmas circunstâncias. Trata-se de uma noção de justiça, fincada na ideia de inexistência de privilégios.

Mas como identificar a igualdade entre os indivíduos? Eduardo Schoueri¹⁶⁶ salienta o caráter comparativo do princípio, de modo que seu pressuposto é justamente a eleição de um critério para depois estabelecer efetivamente a comparação. Mas não apenas isso.

Humberto Ávila¹⁶⁷ menciona que a igualdade consiste em “(...) uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. (...)”. Quer-se, com isso, dizer que a comparação não é realizada sem uma finalidade. Em verdade, a finalidade fundamenta a razão da comparação.

¹⁶³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 342/343

¹⁶⁴ Veja-se, por exemplo, o inciso XXXVI do art. 5º da CF: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 189/190.

¹⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 328

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 40.

Por essa razão, Baleeiro¹⁶⁸ destaca que não é permitido a lei tratar tributariamente de forma desigual indivíduos que estão nas mesmas condições. Conclui, em seguida, que não possuem amparo jurídico aquelas discriminações com base em critérios desarrazoados ou incompatíveis com o sistema constitucional.

É possível concluir que a discriminação entre os sujeitos é possível, desde que fique evidenciada a razão da diferenciação e que esta tenha um fundamento constitucional. A discriminação injustificada ou cujo critério não tenham amparo constitucional é flagrantemente contrária ao sistema jurídico brasileiro.

Esse princípio tem relação muito próxima com o princípio da capacidade contributiva, o qual será melhor analisado no próximo capítulo.

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.520.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

É inegável a necessidade de recursos financeiros do Estado, enquanto sociedade politicamente organizada que possibilita o desenvolvimento humano e o convívio social, de forma que os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas proporcionadas pelo exercício das atividades do ente estatal no exercício dos seus misteres. Este dever tem um fundamento ético no interesse social da coletividade na manutenção do Estado¹⁶⁹.

Este dever tem respaldo ético, mas a sua simples existência não é suficiente para os cidadãos contribuírem. Era necessário encontrar um instrumento para que o ente político pudesse exigir compulsoriamente essa contribuição¹⁷⁰. Surge, assim, o tributo, enquanto instituto que permite racionalizar a distribuição dos custos do Estado entre os cidadãos.

Mas a forma de divisão desses custos não pode ser arbitrária e alheia aos valores da sociedade. Nesse contexto, surge uma demanda social de intensa carga axiológica que mira a realização de uma tributação justa¹⁷¹, no sentido de distribuir, de uma forma igualitária, a divisão do ônus das despesas estatais entre os cidadãos.

Carlos Palao Taboada¹⁷² afirmava que o próprio São Tomaz de Aquino, ainda na Idade Média, já defendia uma ideia de que a tributação, para ser justa, deveria observar as possibilidades individuais e deveria ser feita de forma proporcionalmente igualitária.

Regina Helena Costa¹⁷³ salienta que vários eventos históricos que envolviam insatisfação popular e a quebra da ordem política envolveram a tributação excessiva por parte do ente político, tais como a Inconfidência Mineira (1789) e principalmente a Revolução Francesa (1789).

¹⁶⁹ Na mesma linha: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 6.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p.5.

¹⁷¹ TIPKE, Klaus. *Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário*. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517.

¹⁷² TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário n° 4/125-134*. São Paulo: RT, 1978, p.126.

¹⁷³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P. 18.

Por mais que o sentimento de justiça possa variar conforme o critério que seja adotado, aquele que fundamenta a capacidade contributiva está diretamente relacionado a uma contribuição adequada às possibilidades do indivíduo, respeitando suas necessidades mínimas, bem como a noção de igualdade.

Domingues de Oliveira¹⁷⁴ cita que, mesmo em cartas políticas mais antigas, como a Magna Carta, já existia uma noção de que a instituição de tributos deveria dar-se de maneira moderada, respeitando as possibilidades de contribuição dos cidadãos. Carlos Palao Taboada¹⁷⁵ também menciona o desenvolvimento da capacidade contributiva conforme o reconhecimento da sua relação com a isonomia.

Essas são as bases axiológicas da capacidade contributiva, mas não são exclusivas.

O poder de tributar consiste em um poder estatal, o qual não pode ser irrestrito ou absoluto. O exercício desse poder deve, perante a configuração estatal moderna, observar os demais direitos do indivíduos. Não existe, na concepção moderna de direito, uma tributação que seja justa e que, ao mesmo tempo, viole direitos individuais ou coletivos dos cidadãos.

A ideia de justiça na tributação passa a abranger uma série de valores antes ignorados, de modo que isto altera a própria concepção, conteúdo e abrangência da capacidade contributiva.

Essa demanda pela divisão justa dos encargos públicos não especificou o critério que seria utilizado para sua realização, conduzindo a resultados completamente distintos e variáveis no tempo¹⁷⁶. Como a capacidade contributiva sempre esteve fortemente

¹⁷⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p.41.

¹⁷⁵ TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário* nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 126/127.

¹⁷⁶ Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, v. 1, PDF, 2010, p. 1) faz análise interessante acerca das percepções da justiça da tributação, que, na concepção de Estado Liberal, era baseada na ideia do custo benefício, segundo o qual o cidadão que mais demandasse os serviços do Estado deveria, conseqüentemente, contribuir mais. Essa noção era fincada em uma ideia contratualista dos tributos, a qual não tem mais espaço no Estado moderno, basicamente por dois motivos: a) a tributação independe da vontade dos cidadãos e é realizada por imposição; b) há uma

atrelada à noção de justiça fiscal, o seu conceito também seguiu a mesma linha e oscilou no tempo¹⁷⁷.

Em que pese a ampla abertura dos conceitos¹⁷⁸, é possível perceber que a capacidade contributiva está diretamente relacionada à ideia da justiça da tributação¹⁷⁹. A capacidade contributiva, portanto, possui um forte conteúdo axiológico, no sentido de exigir uma tributação justa com base nas possibilidades de cada um.

Como asseverado, o atual modelo estatal do ocidente¹⁸⁰, o qual é adotado pelo Brasil, apresenta diversos deveres sociais, no qual ele assume o protagonismo na realização do bem estar coletivo. Assim, o critério adotado para a realização da capacidade contributiva ou da justiça da tributação deve agora necessariamente envolver e respeitar estes objetivos.

Nessa faceta social do Estado democrático de direito no Brasil essa ideia de justiça da tributação foi consagrada no texto constitucional, não apenas brasileiro, mas também

grande dificuldade de mensurar o benefício de cada indivíduo com as atividades estatais. O Estado é um gestor do interesse público e não apenas um observador.

¹⁷⁷ Carlos Palao Taboada (TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário* nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 126/127) traça um interessante histórico acerca da evolução do conceito da capacidade contributiva. Inicialmente ele destaca que ela estava diretamente atrelada à ideia de justiça fiscal; em seguida, ele relata que a capacidade contributiva passou a ser identificada com a igualdade e que posteriormente foi tratada de maneira separada do princípio. Em todas essas passagens, entende-se que a capacidade contributiva sempre esteve relacionada à noção de justiça fiscal, mas o caráter vago do conceito dificultou sua real percepção e sua utilização técnica como instrumento jurídico. Nessa mesma linha, o pensamento de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Ed. rev. e atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 259/260) afirma que, desde o século XVIII, a justiça da tributação confunde-se com a ideia de capacidade contributiva.

¹⁷⁸ Alcides Jorge Costa (COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. *RD*Tributário 55/ 297/302. São Paulo, RT, 1991, p. 299) afirma que o princípio da capacidade contributiva não se estriba em conceitos abstratos e de difícil concretização, mas em um dado concreto, qual seja, a riqueza do indivíduo. No entanto, esse próprio conceito e a forma de sua aplicação é de grande controvérsia, de modo que esta ideia não contradiz o que fora exposto.

¹⁷⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

¹⁸⁰ O qual está em constante construção, em busca, pelo menos teoricamente, do desenvolvimento econômico e da proteção dos direitos individuais e sociais. Veja-se o preâmbulo da Constituição Brasileira: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

em outros países¹⁸¹, juntamente com uma série de outros objetivos sociais a serem promovidos e alcançados pelo Estado.

Dentro dessa premissa ideológica, a concepção da capacidade contributiva passa a considerar uma série de aspectos sociais para distribuir de forma equitativa a carga tributária existente. Um indivíduo que vive em uma condição de restrições de recursos e de patrimônio não pode contribuir para as despesas públicas da mesma forma (no sentido proporcional) que o cidadão que não tem restrições econômicas e que possui vasto patrimônio.

Basicamente, é a máxima de que aqueles que podem contribuir mais devem contribuir mais, enquanto aqueles que têm menos condições devem contribuir menos para os encargos estatais. Cada cidadão deve contribuir conforme as suas possibilidades, em uma clara realização da igualdade na tributação.

É uma evolução da própria idealização de igualdade, que deixa de ser um elemento meramente formal para considerar as diferenças particulares dos indivíduos, contornando-as e efetivamente promovendo a isonomia material¹⁸².

Esse elemento passou a integrar as construções do conceito da capacidade contributiva, o que fez com que a doutrina¹⁸³ considerasse tal aspecto para conformar o conceito da capacidade contributiva, que é o de “mínimo vital” ou “mínimo existencial”. Nas

¹⁸¹ José Marcos Domingues (1987, p. 170/171) assevera que em algumas constituições, como na Itália (Art. 53 da Constituição) e na Espanha (art. 31 da Constituição), a capacidade contributiva está expressamente consagrada na Constituição; em outros países como Portugal e Argentina, o princípio é extraído da isonomia.

¹⁸² Celso Antonio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 12) considera que o aspecto mais relevante da isonomia é justamente a promoção da igualdade para indivíduos que estão em condições distintas. Este aspecto será melhor considerado posteriormente. Vide item 3.3.1.

¹⁸³ Gaspare Falsita (FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 60), Francesco Moschetti (MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 73), Klaus Tipke (TIPKE, Klaus. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária*. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 61) são alguns exemplos. Na doutrina brasileira José Domingues Oliveira (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35), Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 529) e Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.71).

palavras de Gaspare Falsitta¹⁸⁴, a capacidade contributiva representaria, assim, uma tutela constitucional do mínimo vital, garantindo que o contribuinte não terá que contribuir com parte daquele mínimo imprescindível para sua manutenção.

Mas a definição do que seja o mínimo vital também não é clara e precisa. Aliomar Baleeiro¹⁸⁵ define-o como aquela representação econômica suficiente para atender às necessidades básicas do cidadão. Gaspare Falsitta¹⁸⁶ estende este conceito para atingir a quantia necessária para manter o cidadão e a sua família ante as necessidades básicas. Diversos autores não conseguiram definir, com objetividade, os aspectos concretos do mínimo vital.

Tentando fugir dessa abstração e abertura, Alfredo Augusto Becker¹⁸⁷ sustenta que o valor estipulado como salário mínimo pela legislação trabalhista está protegido constitucionalmente da tributação, justamente com fundamento na capacidade contributiva.

Percebe-se, todavia, com a construção ora realizada, que a capacidade contributiva não possui uma definição objetiva. Todos os conceitos utilizados na sua definição, tais como “justiça” da tributação, mínimo vital, isonomia no tratamento, são extremamente vagos e abertos¹⁸⁸, concedendo um espaço amplo para especulação e definição do que seja a capacidade contributiva.

Esta vagueza conceitual dificulta a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, causando, em algumas situações, a própria negação da sua eficácia normativa.

¹⁸⁴ FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 59.

¹⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.520.

¹⁸⁶ FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 60

¹⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 532.

¹⁸⁸ Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 35) também atribui um outro problema ao princípio, cuja raiz envolve conceitos relacionados à ciência das finanças. Segundo ela, autores céticos à eficácia do princípio tratavam-no como uma mera expressão econômica, sem juridicidade.

Autores como Rubens Gomes de Souza¹⁸⁹ e Zelmo Denari¹⁹⁰ já sustentaram que a norma da capacidade contributiva teria um caráter meramente programático, sem efeito vinculativo, no sentido de ser uma simples declaração de vontade, tendo em vista que carecia de eficácia jurídica.

Alfredo Augusto Becker¹⁹¹, o qual já negou em obras mais antigas¹⁹² a eficácia jurídica ao princípio, suscita ainda variadas limitações de ordem prática ao princípio da capacidade contributiva. Ele chega a afirmar que se trata de um conceito *jusnaturalista* e restringe sua aplicabilidade apenas ao legislador ordinário, no momento de eleger fatos jurídicos tributários. Segundo ele, o judiciário somente poderia aplicar o princípio caso o legislador eleja um fato sem qualquer denotação de riqueza para fazer surgir a obrigação de pagar tributo.

Desde que a capacidade contributiva passou a ser considerada como um princípio constitucional, surgiu um debate doutrinário acerca da sua eficácia. Como bem exposto por Carlos Palao Taboada¹⁹³, uma corrente doutrinária defendia a eficácia concreta, no sentido de que o princípio poderia ser utilizado como critério para suscitar a inconstitucionalidade de determinada legislação tributária, enquanto outra corrente refutava esta eficácia ao princípio.

Essa segunda corrente defendia um caráter meramente programático do princípio da capacidade contributiva, linha esta de entendimento que praticamente negava eficácia jurídica ao princípio em testilha.

¹⁸⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1960, p. 74/75.

¹⁹⁰ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990, p. 65/66

¹⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 532/533.

¹⁹² Em sua obra anterior à Constituição Federal de 1988, Becker defendia o caráter programático do princípio, tendo em vista que ele sequer constava da CF, quando foi suprimido do texto pela emenda 18 de 1965. Por outra via, autores como Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 520) defendiam a eficácia do princípio mesmo quando não expresso na Constituição anterior.

¹⁹³ TABOADA, Carlos Palao. Tradução livre do Capítulo 10 “El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos”. In: HELENO TORRES (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, p. 287/288

Misabel Derzi reconhece, fazendo anotações na obra de Aliomar Baleeiro¹⁹⁴, que, na própria constituição de 1946, este autor defendia o caráter programático do princípio da capacidade contributiva, mas que, após a Constituição de 1988, não haveria mais como rejeitar a força vinculante e aplicabilidade desse princípio tanto para o legislador como para o aplicador da norma.

A concepção de Estado de Direito deixou de ser, após a Constituição de 1988, aquela de simples observador, com uma nítida função absenteísta. O Estado de Direito passou a ser responsável pela promoção de direitos, garantias e valores previstos na Constituição, dentre eles, o princípio da capacidade contributiva.

Por isso, não é mais possível negar juridicidade a um princípio previsto expressamente no bojo do texto constitucional¹⁹⁵, tendo como justificativa a dificuldade em determinar-lhe o conceito ou o conteúdo. Diversos autores, tais como Regina Helena Costa¹⁹⁶, Mizabel Derzi¹⁹⁷ e José Domingues de Oliveira¹⁹⁸, reconhecem o caráter principiológico da capacidade contributiva, atribuindo-lhe eficácia jurídica e vinculação dos comportamentos conforme seus mandamentos.

Em verdade, como bem salientou Carlos Palao Taboada¹⁹⁹, o princípio da capacidade contributiva é um conceito indeterminado, mas não indeterminável. Tal situação, inclusive, reforça sua natureza de princípio jurídico, o qual não obriga a um comportamento específico a ser adotado, mas vincula, sim, a conduta dos indivíduos, não apenas para não adotar comportamentos contrários aos seus mandamentos, mas também para implementar medidas para promover os objetivos previstos pelo princípio²⁰⁰.

¹⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

¹⁹⁵ A previsão expressa constante no texto constitucional será analisada no próximo item, 3.1.

¹⁹⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 34/35.

¹⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

¹⁹⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35/41.

¹⁹⁹ TABOADA, Carlos Palao. *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos*. In: HELENO TORRES (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, p. 291

²⁰⁰ Consoante exposto no item 2.1.3, Humberto Ávila (2011, p. 38-40) destaca que a impossibilidade fática de concretizar os mandamentos daquele princípio não significa que ele pode ser ignorado. O seu

José Domingues de Oliveira²⁰¹ é incisivo ao afirmar que “os conceitos jurídicos indeterminados não deixam de ser *jurídicos* por serem indeterminados.”.

Ainda há mais uma construção a ser realizada. Todas as menções que foram realizadas até agora acerca da capacidade contributiva conduzem a uma conclusão inabalável de que o critério mais justo e adequado para distinguir os indivíduos e promover a mencionada tributação justa é a capacidade econômica apresentada pelo contribuinte.

Será visto que a tributação não pode se afastar da riqueza do cidadão, possuindo vários reflexos, tais como a impossibilidade de tributar fatos que não apresentem conteúdo econômico, a impossibilidade de expropriar toda a riqueza dos indivíduos, a impossibilidade de alcançar o mínimo existencial, a concretização de tratamentos tributários mais brandos para pessoas que apresentem menor capacidade contributiva etc.

Todas essas consequências estão diretamente relacionadas aos sinais de potencial econômico externalizados pelo cidadão.

Carlos Palao Taboada²⁰² menciona que a ideia de distribuir a carga tributária entre os cidadãos, em conformidade com a riqueza que cada um deles apresenta, não é propriamente uma ideia nova e está diretamente atrelada com a própria noção de comunidade política organizada. Esta concepção ganha ainda mais força quando se concebe que o Estado brasileiro se coaduna com a linha do Estado do bem estar social.

Com isso, o presente capítulo irá tratar do conteúdo do princípio inicialmente de uma maneira mais abrangente, com a previsão no texto positivo brasileiro, para depois expor facetas específicas do princípio quando relacionado a outros princípios previstos na nossa Constituição.

caráter genérico não se presta a justificar a completa inobservância dos mandamentos do princípio, de modo que os sujeitos envolvidos devem adotar, na maior medida possível, o comportamento possível para aquele fim.

²⁰¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 28.

²⁰² TABOADA, Carlos Palao. Tradução livre do Capítulo 10 “El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos”. In: HELENO TORRES (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, p. 285

3.1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL

Sem aprofundar a questão histórica envolvida, faz-se necessário consignar que o princípio da capacidade contributiva esteve expressamente previsto no art. 202 da Constituição de 1946, mas foi suprimido pela Emenda n. 18 de 1965, somente ressurgindo expressamente na Constituição de 1988²⁰³.

Este instituto se mostra tão relevante que está previsto logo no primeiro artigo do Capítulo I, do Título VI, referente à parte do Sistema Tributário Nacional. Ele foi previsto como princípio geral da tributação no texto normativo mais importante de toda a ordem jurídica brasileira, qual seja, a Constituição Federal de 1988.

Mais especificamente, o parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal prevê que:

Art. 145. (...)

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

Mostra-se importante salientar que a capacidade contributiva constante expressamente do texto constitucional não se limita a ele e espalha-se por todo o ordenamento jurídico, inclusive na legislação infraconstitucional que também serve de instrumento para sua concretização.

Ante tudo o que fora mencionado no item anterior e toda a carga axiológica envolvida no seu conceito, é nítido que a capacidade contributiva apresenta-se como um princípio, o qual, como mencionado, tem inúmeras funções, dentre elas servir de fundamento para outras normas.

²⁰³ Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 520 e ss.) trata dos pormenores do aspecto histórico do princípio, com relação a sua previsão expressa na Constituição Brasileira.

Percebe-se as características de princípios mencionadas no item 2.1.3: a capacidade contributiva possui uma alta carga axiológica, com um elevado grau de abstração; impõe deveres e obrigações que podem ser realizados em níveis variados, orientando, ainda, a interpretação de normas do ordenamento jurídico brasileiro, dado este que será mais profundamente trabalhado.

Como bem percebido por Domingues de Oliveira²⁰⁴, enquanto norma jurídica principiológica, a capacidade contributiva impõe uma eficácia negativa no sentido de que, no exercício da tributação, o Estado não poderá ignorar ou contrapor seus mandamentos. Impõe ainda uma eficácia positiva exigindo uma atuação positiva do Estado para promovê-lo, concedendo o direito de o cidadão exigir a produção de normas jurídicas no sentido de efetivar aquele estado ideal de coisas buscado pelo Constituinte.

Ademais, a redação que parece ser simples e direta suscita inúmeros debates na doutrina pátria.

3.1.1. Capacidade Econômica

É possível, inicialmente, evidenciar um problema relacionado à norma em voga, no tocante ao próprio dispositivo transcrito acima, quando se percebe que a redação menciona “capacidade econômica” e não “capacidade contributiva”.

Ante essa expressa previsão constitucional, alguns autores consideraram as locuções como expressões sinônimas²⁰⁵.

No entanto, não se poderiam ignorar as diferenças existentes entre essas realidades conceituais, justamente para buscar a univocidade do discurso no tocante ao estudo da lógica e da semiótica²⁰⁶.

²⁰⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 67.

²⁰⁵ Alcides Jorge Costa (COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. RDtributário 55/ 297/302. São Paulo, RT, 1991, p. 299) e Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In. “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49/50) ignoram esta distinção e utilizam as duas locuções para denominar o mesmo instituto.

Trata-se de conceitos afeitos à ciência das finanças, como bem esclarece Regina Helena Costa²⁰⁷, os quais podem ser, sem maiores problemas, encampados pelo direito.

Com isso em mente, Gaspare Falsitta²⁰⁸ defende que a capacidade contributiva é a capacidade econômica externalizada além do mínimo existencial. Em outras palavras, o autor sustenta que a capacidade econômica seja necessária para a apresentação de capacidade contributiva, elas não se confundem.

Também entendendo que se trata de conceitos distintos, Francesco Moschetti²⁰⁹ salienta que a capacidade econômica deve ser considerada como condição necessária, mas não suficiente para que seja apurada a existência de efetiva capacidade contributiva do contribuinte.

Se a capacidade econômica revelada não ultrapassa as despesas mínimas necessárias para a manutenção do indivíduo, inexistente capacidade contributiva a ser tributada. Por isso, Regina Helena Costa²¹⁰ fala que o mínimo vital é intocável: não há capacidade contributiva nele, de modo que a tributação mostra-se inviável nessas circunstâncias.

Em outros termos, esses autores entendem que, apesar da capacidade econômica ser necessária para a apresentação de capacidade contributiva, elas não se confundem. A diferença crucial entre os institutos está na questão do mínimo vital. A capacidade contributiva se apresenta, assim, como uma capacidade econômica qualificada (por exceder àquele denominado mínimo existencial). A diferença entre elas é de natureza gradual, de modo que a capacidade contributiva só surge quando a capacidade econômica ultrapassa o limite do mínimo vital.

²⁰⁶ BRITO, Edvaldo. *Aspectos constitucionais da tributação*. In: Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

²⁰⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 35.

²⁰⁸ FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 59.

²⁰⁹ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 74.

²¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 71.

Para melhor elucidar a distinção ora trazida à baila é possível construir um exemplo: dois indivíduos, um saudável e um com a saúde bastante debilitada em decorrência de um câncer, ganham os mesmos R\$ 10.000,00 (dez mil reais) mensais e apresentam, portanto, uma mesma capacidade econômica. Entretanto, eles não possuem a mesma capacidade contributiva, posto que o enfermo realiza gastos expressivos com a sua saúde. Nesse contexto, devem ser tributados conforme a capacidade contributiva de cada um deles, considerando que o mínimo vital do enfermo demanda maiores gastos com saúde, o que não pode ser ignorado quando da construção da norma tributária.

Sendo assim, parece claro que a simples capacidade econômica não enseja a tributação. Não foi este o sentido buscado com o texto constitucional, em que pese a literalidade possa direcionar para esse caminho. Uma interpretação mais ampla, dentro do contexto dos demais direitos fundamentais e dentro dos valores consagrados pelo texto constitucional indicam um outro caminho²¹¹.

O ato de tributar pessoas com base apenas na capacidade econômica, poderia concretizar verdadeiras injustiças e contrariar o estado ideal de coisas, buscado com o princípio da capacidade contributiva. No caso do ordenamento jurídico pátrio, portanto, o conceito abraçado pela Constituição foi o da capacidade contributiva, sendo necessário diferenciá-los.

Vale mencionar, também, o entendimento de Misabel Derzi²¹² para quem não foi uma surpresa ou erro a utilização da expressão “capacidade econômica” no bojo do §1º da Constituição. Para ela, a expressão visou afastar “as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas (...)”²¹³.

Veja-se que o posicionamento da referida autora não confronta o aqui defendido, mas se alinha a ele. Tal raciocínio, ao que parece, é apenas uma exposição de uma das diversas

²¹¹ Nos próximos itens, o trabalho irá relacionar outros princípios ao princípio da capacidade contributiva. Vide o item 3.3.

²¹² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, fls. 690.

²¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Fls. 690.

facetar jurídicas do princípio da capacidade contributiva, cuja expressão costuma ser mencionada pela doutrina como “capacidade contributiva objetiva”, classificação esta que será melhor tratada mais à frente.

Como dito anteriormente, Moschetti²¹⁴ defende que a capacidade econômica é uma condição necessária, mas não suficiente para expor a capacidade contributiva do contribuinte. Com isso, já fica evidente que a capacidade contributiva não pode ser expressada em fatos ou situações sem conteúdo econômico.

A expressão, em verdade, poderia fazer menção já à capacidade contributiva, tendo em vista que a doutrina já havia trabalhado bastante a distinção entre os conceitos de capacidade contributiva e capacidade econômica desde a redação do dispositivo 202 da Constituição de 1946, de modo que a Constituição de 1988 poderia ter utilizado a terminologia mais técnica para o caso.

Com isso, é possível inferir que, não obstante o texto da Constituição Federal consigne, na sua literalidade, a expressão “capacidade econômica”, a doutrina (conforme exposto, mesmo nos casos em que considera os conceitos como sinônimos) e a jurisprudência²¹⁵, em uma interpretação mais condizente com o contexto constitucional, evidenciam que o valor protegido é a “capacidade contributiva”.

3.1.2. “Sempre que Possível”

A expressão “sempre que possível”, constante do referido §1º do artigo 145 da CF, já foi fonte de debates relacionados à aplicabilidade e força do princípio da capacidade contributiva. Parece claro que seu conteúdo está diretamente relacionado a sua eficácia.

²¹⁴ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 74.

²¹⁵ (...) IPVA. Lei estadual. Alíquotas diferenciadas em razão do tipo do veículo. Os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, § 3º, da Constituição do Brasil. Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva. [RE 414.259 AgR, rel. min. Eros Grau, j. 24-6-2008, 2ª T, DJE de 15-8-2008.]

Essa cláusula constante do dispositivo constitucional não passou ilesa à análise de Regina Helena Costa²¹⁶, de quem recebeu críticas no sentido de que seria completamente desnecessária à redação, já que o direito somente trabalharia no campo da possibilidade.

Todavia, a exclusão da expressão também poderia levar ao equivocado entendimento de que a tributação não seria viável quando fosse impossível aferir a capacidade econômica do contribuinte. Para melhor elucidar esse raciocínio, cumpre observar as possíveis interpretações dessa locução.

Segundo Marco Aurélio Greco²¹⁷, existem três interpretações possíveis da cláusula “sempre que possível”: uma “sem força”, uma “fraca” e uma “forte”.

A primeira é aquela que defende que a expressão representaria uma mera recomendação ao legislador, de “se puder, faça; se não puder, não faça, que nada vai acontecer”. Esta interpretação, no entanto, resultaria em uma completa negativa de eficácia ao próprio princípio da capacidade contributiva, tornando-o inócuo e sem força normativa alguma.

Já foram tecidas linhas acerca da juridicidade do princípio e da sua eficácia normativa, no sentido de que se trata de uma imposição constitucional, que deve ser necessariamente observada enquanto norma, de modo que fica evidenciada que essa interpretação é completamente desarrazoada e incongruente com a sistemática do princípio, restando, de logo, descartada.

Uma segunda interpretação seria aquela que atribui uma eficácia “fraca” ao princípio, atribuindo-lhe um sentido de limite negativo. A interpretação neste molde resulta na concepção de que uma vez prestigiada a capacidade contributiva, não pode existir imposto²¹⁸ sem ela, o que seria, portanto, inconstitucional.

²¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

²¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 338/339.

²¹⁸ Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 338/339) entende que a capacidade contributiva aplica-se apenas à espécie tributária dos impostos, tema este que será tratado posteriormente (cf. *Infra* item 3.1.4.).

Todavia, esta interpretação parece limitar ou engessar o trabalho do legislador. Vale lembrar que a capacidade contributiva comporta um conteúdo extenso, que tem diversos reflexos e efeitos, justamente por consistir em um princípio. A interpretação fraca, portanto, poderia obstar a tributação, em situações em que, em termos práticos, houvesse dificuldade em aferi-la.

Por fim, na terceira interpretação, a qual atribui-se uma eficácia “forte”, a expressão “sempre que possível” apresenta um aspecto positivo na interpretação, no sentido de que somente quando for impossível observar a capacidade contributiva em uma tributação é que ela não deverá ser observada. Esta é a interpretação que, no entender de Marco Aurélio Greco²¹⁹, atenderia à máxima efetividade possível ao princípio.

Para esse autor, o foco da interpretação deve ser dado ao “sempre” e não ao “possível” da referida expressão.

Essa é a mesma linha de raciocínio defendida por Edvaldo Britto²²⁰, para quem a expressão constante do dispositivo constitucional busca, em verdade, permitir a tributação, quando não seja possível, em termos técnicos e práticos, aplicar a capacidade contributiva. Desse modo, a expressão seria uma “válvula de escape”, que visa não engessar o legislador, possibilitando a tributação de situações em que seja inviável aferir a capacidade contributiva.

Misabel Derzi²²¹ destaca um outro aspecto importante da cláusula, quando salienta que não foi conferido qualquer poder discricionário ao legislador. Segundo ela, o advérbio “sempre” evidencia que a pessoalidade na aferição é uma imposição constitucional que somente deve deixar de ser aplicada no caso de impossibilidade técnica.

Em outras palavras, os referidos autores mencionam que essa disposição determina sempre a observância do princípio, salvo nos casos em que seja impossível, por

²¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 339.

²²⁰ BRITO, Edvaldo. *Capacidade Contributiva*. In *Capacidade Contributiva*. Coord. Ives Gandra. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14. Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 326.

²²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

questões técnicas e práticas, aplicá-lo²²². Com isso, a interpretação da expressão “sempre que possível” denominada de “forte” por Marco Aurélio Greco parece ser a mais adequada, tendo em vista que reflete a maior eficácia possível para o princípio da capacidade contributiva.

Tal raciocínio, é oportuno lembrar, decorre também da atribuição de eficácia normativa da capacidade normativa, como princípio. Conforme salientam Klaus Tipke e Douglas Yamashita²²³, a expressão “sempre que possível” evidencia que a capacidade contributiva não é uma regra e que pode ser aplicada em diversos níveis de intensidade, devendo sempre ser-lhe atribuída a maior efetividade possível.

No sentido do raciocínio construído, José Maurício Conti²²⁴ afirma que a expressão está voltada para o “pessoal”, no sentido de que, sempre que possível o tributo deve ser pessoal, pois este tipo de tributo é mais adequado para a realização da almejada justiça fiscal.

Assim, quis o constituinte, com essa expressão, possibilitar o exercício da tributação nos casos em que fosse difícil aferir ou aplicar a capacidade contributiva dos contribuintes. Isto afasta, no entanto, a aplicação facultativa do princípio, tornando-o mandamento obrigatório para os legisladores e para os aplicadores do direito.

3.1.3. Caráter Pessoal

Como aduzido acima, é para o termo “pessoal²²⁵”, constante da redação do dispositivo que está direcionada a expressão “sempre que possível”, valendo, portanto, as considerações já realizadas no tópico anterior, no sentido de que não é uma faculdade

²²² Deve-se salientar que todos os tributos estão sujeitos a uma aplicação, ainda que mínima, da capacidade contributiva, no sentido de evitar o confisco (vide item 3.3.2). Não é possível visualizar um único tributo no qual não seja aplicável esse princípio. Mesmo no caso em que um tributo atenda uma finalidade extrafiscal, ele deve atender um mínimo de capacidade contributiva para evitar o confisco. Entende-se, portanto, que a discussão acerca da “possibilidade”, ou não, de aplicação da capacidade contributiva envolve apenas a possibilidade de graduar o tributo, com espeque neste critério.

²²³ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54.

²²⁴ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 50.

²²⁵ Não será tratada no presente item a classificação doutrinária e jurisprudencial entre os ditos impostos pessoais e os impostos reais. Esta classificação será tratada no item 4.1.

do legislador aplicar, ou não, a personalização do tributo. Sendo possível “personalizar” o tributo, considerando as características individuais de cada cidadão, ou optar entre um tributo que assim o faça e outro que as ignore, a personalização deve ser aplicada.

É o que defende Aliomar Baleeiro²²⁶ nos comentários referentes à Constituição de 1946, na qual constava a mesma imposição ora tratada. Segundo ele, a disposição seria assim para aplicar aos impostos o elemento da pessoalidade, “sempre que possível”, aferindo aspectos individuais de cada um.

Este caráter pessoal mencionado quis evidenciar que o princípio da capacidade contributiva demanda, dentro das possibilidades, uma necessária personalização dos tributos, no sentido de que devem ser consideradas as características pessoais dos indivíduos para, com isso, poder identificar a capacidade de contribuir de cada um.

Esta ideia da personalização dos tributos visa justamente conceder instrumentos para que a capacidade contributiva possa ser efetivada. Como a capacidade contributiva visa distribuir as despesas estatais de forma equitativa entre os cidadãos, ela poderá ser melhor concretizada, caso seja possível considerar as características pessoais de cada contribuinte.

Isto não significa, entretanto, que a capacidade contributiva somente possa ser realizada com a personalização do tributo. Existem tributos que não possibilitam esta personalização, de modo que outros mecanismos devem auxiliar na realização da capacidade contributiva, como é o caso da seletividade²²⁷.

Outro aspecto relevante a destacar é que esta personalização não pode ser realizada arbitrariamente. Já foi mencionado, nos tópicos anteriores, que a capacidade contributiva obriga o legislador, que tem a sua discricionariedade limitada. Esta limitação se apresenta de maneiras distintas, a depender do critério utilizado e do tributo sobre o qual a capacidade contributiva poderá ser aplicada.

²²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 342.

²²⁷ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 48. Acerca da seletividade, verificar o item 3.3.6.

Por exemplo, o legislador não pode escolher qualquer sujeito para pagar um determinado tributo, mas apenas um sujeito que tenha uma relação pessoal e direta com o fato tributável ou com o contribuinte²²⁸; o legislador não pode eleger qualquer fato para exigir tributo, mas apenas aqueles fatos que apresentem alguma denotação econômica.

Esses dois exemplos citados estão diretamente relacionados a uma classificação muito trabalhada na doutrina, que é a capacidade contributiva objetiva ou absoluta e a capacidade contributiva subjetiva ou relativa. A personalização do imposto dá-se, com maior ênfase, no aspecto subjetivo, que cuida dos sujeitos da relação jurídica obrigacional.

A personalização consiste, assim, na identificação de aspectos individuais do sujeito passivo da obrigação tributária. Roque Carrazza²²⁹ destaca que essa personalização impõe ao legislador que, ao instituir o tributo, insira no texto normativo os elementos que possibilitem a identificação das especificidades econômicas de cada contribuinte. Somente com a consideração dos aspectos pessoais do indivíduo para a tributação é que será possível realizar um tratamento equitativo entre eles.

Essa personalização e a classificação entre a capacidade contributiva objetiva e capacidade contributiva subjetiva serão melhor tratadas no item “3.2”, momento em que também será esclarecida a importância dessa personalização do tributo para a aplicação da capacidade contributiva.

3.1.4. Aplicação Restrita aos Impostos

²²⁸ A carga tributária deve incidir sobre o sujeito que manifestou o fato de conteúdo econômico que desencadeou o surgimento da obrigação tributária sempre. Trata-se de uma imposição do princípio da capacidade contributiva. Por isso, Luis Cesar Souza de Queiroz (QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 185/188 e 198/200) afirma que relação tributária somente pode existir entre o contribuinte, que manifesta a capacidade de contribuir, e o Estado. As relações entre o responsável tributário e o Estado e entre o substituto e o Estado são fundamentadas em normas de natureza não tributável. Em linha parecida, Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2000).

²²⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 104.

Neste tópicos reside um dos maiores dissensos doutrinários acerca da capacidade contributiva. Esta divisão, inclusive, é muito paritária, com muitos autores defendendo a exclusividade da aplicação do princípio para os impostos²³⁰, e outra parte da doutrina defendendo a extensão da aplicação para todas as espécies tributárias²³¹.

No tocante ao entendimento de que a capacidade contributiva se aplica apenas aos impostos, são utilizados alguns argumentos. O primeiro deles diz respeito ao aspecto histórico e à literalidade do texto constitucional.

A antiga redação do art. 202²³² da Constituição Federal de 1946, a qual previu a capacidade contributiva naquele contexto constitucional, fazia referência expressa ao termo “tributos”. Todavia, o texto do §1º do art. 145 da Constituição de 1988 substituiu o vocábulo “tributos”, pelo termo “impostos”, restringindo, ao que tudo indica, a aplicação do referido princípio apenas a esta espécie tributária.

Segundo a corrente que defende esse entendimento, o argumento é reforçado pela natureza das espécies tributárias, em especial no tocante à classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, a qual tem seu forte expoente nas lições de Geraldo Ataliba²³³.

Na clássica distinção do citado autor, as espécies tributárias podem ser divididas entre tributos vinculados e tributos não vinculados, utilizando como critério a presença, ou

²³⁰ Apenas para citar alguns, no sentido de que a capacidade contributiva deve ser exclusivamente aplicada para os impostos: Francesco Moschetti (MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 145/147), Misabel Derzi (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 695), Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP-IDEPE, RD Tributário* 4, 1978, p. 141/142). Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 57) tem uma posição peculiar quando defende a aplicação apenas aos impostos, mas possibilita a aplicação a outros tributos, como contribuição especiais e empréstimos compulsórios, apenas quando estes apresentarem uma faceta mais parecida com a de imposto (a materialidade não constitui uma atividade estatal).

²³¹ A título de exemplo, na linha de que a capacidade contributiva pode ser aplicada a outras espécies tributárias: José Marcos Domingues de Oliveira (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 97), Antonio Roberto Sampaio Dória (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due process of Law*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 152).

²³² “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

²³³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 130 e ss.

não, de uma atuação estatal na materialidade do tributo²³⁴. Quando a materialidade faz referência a uma atividade estatal, fala-se que o tributo é vinculado; quando inexistente atividade estatal no antecedente da norma tributária, fala-se em tributo não vinculado²³⁵. Espécies tributárias do primeiro tipo seriam as taxas e a contribuição de melhoria, e espécies do segundo tipo seriam os impostos.

Adotando essa classificação como premissa, Misabel Derzi²³⁶ afirma que a Constituição adotou a melhor técnica e limitou a aplicação da capacidade contributiva aos impostos, posto que, nas taxas e na contribuição de melhoria, apenas o custo do serviço deve ser o parâmetro a orientar a base de cálculo.

Regina Helena Costa²³⁷ afirma que sustentar a aplicação da capacidade contributiva às taxas decorre da não observância da natureza das taxas, invocando o mesmo argumento para a contribuição de melhoria. Segundo ela, a taxa visa remunerar uma determinada atividade do poder público diretamente relacionada ao contribuinte, de modo que não poderia ser utilizado como critério algo alheio à atividade estatal (como, por exemplo, características pessoais do contribuinte).

Ela²³⁸ reconhece que os fatos ensejadores do dever de pagar tributos vinculados também possuem natureza econômica, tendo em vista que geram despesas estatais, mas defende que a capacidade contributiva do contribuinte não é levada em consideração para a instituição do referido tributo.

²³⁴ Saliente-se que na atual ordem jurídica, essa classificação não é mais suficiente para discriminar as espécies tributárias. Paulo Pimenta (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22/23) esclarece que a constituição fornece quatro critérios (vinculação a uma atividade estatal, finalidade, restituição e afetação da receita) para a classificação das espécies tributárias, que, conforme a combinação destes critérios, apresentam 5 espécimes (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

²³⁵ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (Lei 5.172/66 – CTN)

²³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 695.

²³⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60/62.

²³⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 61.

Mesmo no caso da contribuição de melhoria, em que existe a necessidade de que haja uma valorização do imóvel, a autora²³⁹ contesta a consideração de capacidade contributiva, posto que, no seu entender, a riqueza fora propiciada pelo Estado, independentemente da vontade ou da ação do contribuinte.

Basicamente, a espinha dorsal dessa linha de raciocínio é que as taxas e a contribuição de melhoria (tributos de natureza eminentemente vinculada) visam custear um serviço específico, de modo que a capacidade contributiva não tem relação, ou não serve para distribuir de forma equitativa o custeio desse serviço entre os beneficiários daquela atividade estatal.

Também no tocante às espécies tributárias restantes - as contribuições especiais e o empréstimo compulsório - a aplicação da capacidade contributiva dependeria da natureza que elas assumiriam, mais especificamente no que se refere à materialidade selecionada. Se a materialidade fizesse referência a uma atividade estatal, não poderia ser aplicada à capacidade contributiva; caso não fizesse, aí, sim, essas espécies poderiam se submeter à imposição da capacidade contributiva.

Em outras palavras, o posicionamento dessa corrente é que não é possível considerar quaisquer características particulares dos indivíduos no tocante à materialidade das taxas e da contribuição de melhoria, posto que estas não dizem respeito direto ao contribuinte, e sim a uma atividade estatal, razão pela qual não poderiam ser consideradas como critério de divisão do custo da despesa, que deve ser feita de forma simples e proporcional. O mesmo aplica-se para as contribuições especiais e empréstimos compulsórios que tenham como materialidade uma atividade estatal.

Por outra via, existe a corrente que sustenta a aplicação do referido princípio também para os tributos de natureza vinculada a uma atividade estatal, defendendo que a carga tributária seja, também, proporcionalmente dividida entre os contribuintes aos quais refere-se aquela atividade estatal.

²³⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 62

Antonio Roberto Sampaio Dória²⁴⁰ entende que a igualdade, que no campo tributário é realizada pela capacidade contributiva²⁴¹, tem uma maior repercussão no campo dos impostos, mas destaca que isso não impede uma aplicação análoga no tocante às taxas e à contribuição de melhoria.

Ele salienta ainda que o fato de a taxa pressupor a divisão do serviço e a distribuição do custo deste entre os usuários ou beneficiários da referida atividade poderia levar à equivocada conclusão de que a divisão deve ser simplesmente unitária em parcelas idênticas entre os usuários. Conclui ele que este pensamento não se coaduna, contudo, com o princípio da isonomia tributária, o qual determina a distribuição equitativa das despesas públicas conforme a capacidade contributiva.

José Marcos Domingues de Oliveira²⁴² trilha o mesmo caminho de Dória, quando diz que a isonomia tributária impõe, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, que pessoas em situação econômica diversa paguem tributos de modo diferenciado, em conformidade com as suas potencialidades. Ele destaca que a diferenciação entre estes contribuintes deve se dar em atenção à condição econômica, não sendo válido outro critério de discriminação.

Um exemplo muito forte utilizado por essa corrente é o fato de que o Estado não pode se recusar a prestar um serviço essencial a um cidadão que não possua recursos para pagar a respectiva taxa. Cita-se a taxa judiciária, a emissão de certidão de nascimento, de certidão de óbito, taxas estas que preveem a isenção para o indivíduo que não tenha condição de arcar com aquele tributo.

Regina Helena Costa²⁴³ afirma que, nas situações-limite citadas como exemplo, as isenções são fundamentadas em outras questões relevantes, tais como desigualdades sociais, redução do sofrimento dos pobres, sem que seja necessário recorrer ao princípio

²⁴⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due process of Law"*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 152/153.

²⁴¹ O assunto será melhor tratado no item 3.3.1.

²⁴² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 97.

²⁴³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 61/62.

da capacidade contributiva. Seriam, portanto, outras diretrizes constitucionais que guiariam a concretização destas isenções, que não a capacidade contributiva.

Misabel Derzi²⁴⁴ salienta apenas que nada impede a concessão de isenções para a prestação de determinados serviços públicos, refutando a existência de relação entre estas e a capacidade contributiva.

O estudo ora em voga se alinha à corrente de pensamento na qual os tributos vinculados não somente podem, como devem, observar a capacidade contributiva na aplicação dos seus preceitos.

Como mencionado alhures, o estado ideal de coisas previsto pelo princípio da capacidade contributiva visa um ideal de justiça, no sentido de que cada indivíduo contribuirá com as despesas públicas na medida das suas possibilidades. Isso terá reflexos diferentes conforme o tipo de tributo a que se refere. É, portanto, incontestável a existência da despesa, residindo a diferença na forma de distribuição desse ônus entre os beneficiados.

A corrente que defende a inviabilidade da aplicação da capacidade contributiva para os tributos vinculados defende que a base de cálculo destes deveria considerar, única e exclusivamente, o custo do serviço. Veja-se que parece que há uma divergência de premissa.

Não se defende, em hipótese nenhuma, que o valor dos tributos vinculados não devem guardar relação com o custo da atividade estatal. Muito pelo contrário. Antônio Roberto Sampaio Dória²⁴⁵ e José Marcos Domingues de Oliveira²⁴⁶ defendem expressamente que a taxa e a contribuição de melhoria devem apresentar uma relação direta, ou (caso seja impossível averiguar o exato valor do custo estatal com o serviço) pelo menos razoável com as despesas da atividade.

²⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 695.

²⁴⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due process of Law"*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 61/62.

²⁴⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

Como dito, contudo, o custo de serviço, por mais que seja específico e divisível, consiste em uma despesa pública que precisa ser dividida. Assim, a defesa da não aplicação da capacidade contributiva a estas espécies tributárias implica necessariamente na ideia de que o custo deve ser dividido de forma proporcional, o que parece, inclusive, ofender a própria isonomia tributária.

Parece que é justamente nesse aspecto que reside a diferença entre as duas correntes doutrinárias. A premissa de que o valor exigido dos tributos vinculados deve guardar relação com o custo público daquela atividade não impede que sejam realizadas discriminações, com base na capacidade contributiva, para dividir o custo daquela despesa específica entre os respectivos contribuintes.

Ao invés de uma divisão geral por toda a sociedade, como ocorre nos impostos, a divisão deverá ocorrer dentro do grupo ao qual é direcionada aquela atividade estatal. O paradigma da referibilidade deve se voltar ao grupo, e não ao indivíduo isoladamente. Inexiste qualquer óbice para uma divisão equitativa dessa despesa dentro do próprio grupo, devendo ser restrito a ele.

São premissas completamente diferentes.

Uma coisa é a necessária relação entre o valor das despesas e a remuneração proporcionada pelos tributos vinculados; outra completamente diferente é a possibilidade de distribuir o custo dessa despesa com a atividade estatal entre os beneficiários, conforme a capacidade contributiva revelada naquela contratação do serviço público.

A despesa terá de ser repartida entre as pessoas que usufruíram ou foram beneficiadas por aquela atividade estatal, de modo que a única restrição jurídica é de que essa divisão observe o custo total daquela despesa. Neste sentido, a discussão avança para um outro aspecto que é a forma de divisão desse custo.

Ao defender a não aplicação da capacidade contributiva, estar-se-á, necessariamente, defendendo a divisão objetiva, por valor de unidade, independentemente das condições pessoais de arcar com aquele custo e do montante do serviço consumido. Corresponde

ao raciocínio simplista e que, se levado ao extremo, conduz à conclusão de que, se o cidadão não pode usufruir daquele serviço público, não deve ter acesso a ele, salvo se existir uma isenção.

A aplicação desse raciocínio faz remeter à antiga e retrógrada ideia de isonomia formal, a qual determina tratamentos igualitários sempre, independentemente das características pessoais e da diferença entre os sujeitos. Ora, se existe uma despesa que terá de ser repartida entre os indivíduos, por que não observar a capacidade de contribuir de cada um? Não seria uma forma de distribuir de modo justo, observando as peculiaridades e forças de cada um?

Com um exemplo, o raciocínio pode ficar mais claro: se o custo com a atividade judiciária é de R\$ 1.000.000.000,00, as taxas referentes a esta atividade devem ser mensuradas para remunerar esse valor, guardando uma razoável vinculação. Se estas taxas forem calculadas para obter uma receita muito maior que o custo do serviço, estará desvirtuada a natureza do tributo e será, portanto, inconstitucional e ilegal aquela norma.

Por outra via, nada sugere que a repartição desse custo tenha de ser feita de forma absoluta e idêntica entre os sujeitos beneficiados. Pelo contrário. O correto seria repartir essa “despesa pública” entre os usuários/beneficiários conforme a capacidade contributiva de cada um, revelada não através de patrimônio ou renda, mas, sim, de valor da causa envolvido, o que tem uma relação direta com o elemento material da taxa. Essa circunstância não modifica a natureza da taxa e está em consonância com o mandamento constitucional relacionado à capacidade contributiva.

Da mesma forma aplica-se a uma contribuição de melhoria. Imagine que alguns imóveis foram extremamente valorizados por uma obra pública e esse custo será partilhado entre os indivíduos. Inexiste problema em repartir o custo em atenção ao princípio da capacidade contributiva, conforme a valorização de cada imóvel e do seu beneficiário.

O mesmo ocorre com o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, independentemente da materialidade deles.

Parece óbvio que a capacidade contributiva, como princípio que é, não tem uma única situação, conduta ou circunstância sob sua égide. Ela busca um estado ideal de coisas, no qual as despesas públicas gerais são distribuídas no formato de que aquele cidadão que pode contribuir mais, deve contribuir mais. Não há razão para que a despesa específica, como no caso das taxas, não possa ser dividida de forma equilibrada, conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Isso deve ser observado independentemente das espécies tributárias, considerando, por óbvio, as peculiaridades de cada uma delas no sentido de viabilizar sua aplicação. No caso das taxas, a capacidade contributiva deve ter relação com a riqueza externada, bem como com o vínculo direto com o serviço prestado ou demandado pelo poder público.

Vale registrar que Roque Carrazza²⁴⁷ adota uma posição que pode ser chamada de intermediária, tendo em vista que não rejeita a possibilidade de que seja aplicada a capacidade contributiva nas taxas e nas contribuições de melhoria, mas afirma que não é uma imposição constitucional, ficando a critério do posicionamento do legislador.

O posicionamento é fundamentado na redação expressa da Constituição, que fala apenas de impostos.

Também não parece correto esse entendimento. Como norma constitucional que é, a eficácia do princípio deve ser máxima, consoante já exposto. Com isso, não parece correto tornar o princípio uma mera faculdade do legislador. A busca pelo estado ideal de coisas determinada pelo princípio impõe sua realização de modo que, se for possível apurar a capacidade contributiva, ela passa a ser uma obrigação que não pode ser ignorada ou sujeita a discricionariedade.

O posicionamento do STF é, atualmente, similar ao ora defendido, mas este posicionamento será exposto com maior profundidade no item 4.1 do trabalho.

²⁴⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 96/97.

3.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA (OBJETIVA) X RELATIVA (SUBJETIVA)

A doutrina costuma distinguir a capacidade contributiva conforme o momento da sua aplicação.

Para compreender esta classificação, mostra-se necessário mencionar a estrutura abstrata da regra jurídica. A hipótese da norma jurídica é a previsão de uma situação de fato à qual se imputa uma determinada consequência jurídica²⁴⁸.

Nesse sentido, evidencia-se que a regra jurídica abstratamente concebida possui uma estrutura dúplice a qual prevê, no seu antecedente, a descrição abstrata de uma situação que, uma vez ocorrida, desencadeia um efeito jurídico previsto no seu consequente ou mandamento normativo na forma de um dever-ser²⁴⁹.

A norma jurídica tributária não difere dessa estrutura²⁵⁰. Ela possui, como toda norma de conduta, uma estrutura dúplice que é entrelaçada por um nexo de imputação: a) uma hipótese de incidência (que descreve um fato); e b) um consequente (que prescreve um mandamento)²⁵¹.

No caso da norma tributária, o antecedente descreve abstratamente um fato que, uma vez ocorrido, faz surgir uma relação jurídica obrigacional na qual o sujeito passivo deve pagar uma quantia em dinheiro ao sujeito ativo, conforme aduz Geraldo Ataliba²⁵².

Paulo de Barros Carvalho²⁵³ aprofundou o estudo dessa estrutura normativa da regra tributária e os seus elementos e criou o conceito de Regra Matriz de Incidência

²⁴⁸ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 91.

²⁴⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 32/33; VILLANOVA, Lourival. *Analítica do Dever-Ser*. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003, p. 52)

²⁵⁰ Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 52) afirma que esta estrutura é da norma, enquanto instituto da teoria geral do direito, e não apenas da norma tributária.

²⁵¹ Nas exatas palavras de Marçal Justen Filho (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 231)

²⁵² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 30/31.

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 146/150.

Tributária (RMIT), que seria a norma tributária *stricto sensu*. Segundo o autor, o antecedente dessa norma consiste na descrição de um fato que pode ser identificado por um critério material, um critério espacial e um critério temporal, enquanto o consequente, ao descrever uma relação jurídica obrigacional, possui um critério quantitativo, composto por alíquota e base de cálculo, e um critério pessoal que identifica os sujeitos que compõem a relação.

Percebendo a estrutura da norma tributária e a diferença dos seus elementos, fica mais fácil compreender que a capacidade contributiva deve atuar de maneira distinta em cada parte dessa estrutura.

A capacidade contributiva atua no antecedente impondo que o legislador selecione determinados fatos com conteúdo econômico para ensejar tributação, claramente restringindo a discricionariedade do legislador. Nesse caso, fala-se na capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Por outro lado, a capacidade contributiva atua no consequente da norma jurídica tributária, impondo a discriminação entre os sujeitos passivos, com a necessária consideração de aspectos individuais que permitam identificar a capacidade de contribuir destes, bem como uma graduação equilibrada da distribuição do ônus das despesas públicas entre os sujeitos, utilizando-se dos elementos quantitativos do consequente, que são a base de cálculo e a alíquota. Fala-se agora na denominada capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Um exemplo muito esclarecedor para esses dois aspectos da capacidade contributiva é dado por Roque Carrazza²⁵⁴. Ele assevera que, ao instituir uma norma jurídica tributária, o legislador deve descrever um fato que detenha conteúdo econômico, como “auferir renda”, para atender a capacidade contributiva no seu sentido objetivo. Já na construção da base de cálculo e da alíquota, o legislador deve considerar aspectos pessoais e particulares do indivíduo, como os gastos com despesas médicas e o número de dependentes, visando atender a capacidade contributiva subjetiva.

²⁵⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 104.

Assim, é possível asseverar, com respaldo do pensamento de Marçal Justen Filho²⁵⁵, que o princípio da capacidade contributiva atua em dois momentos distintos, os quais não podem ser confundidos: no momento da elaboração da hipótese de incidência tributária; e, posteriormente, no momento da construção do mandamento normativo tributário. Tal distinção é relevante, pois a forma de atuação do princípio em cada uma destas etapas é muito distinta.

A dita capacidade contributiva objetiva aplica-se no momento da instituição da norma tributária, impondo que somente fatos que denotem capacidade econômica (ainda que presumida) de contribuintes possam ser eleitos como fatos jurídicos da obrigação de pagar tributos.

Ao tratar da capacidade contributiva, Sainz de Bujanda²⁵⁶ lembra que ela considera a titularidade de um patrimônio ou renda, evidenciando, assim, que ela pressupõe a existência de riquezas, ou, em termos mais técnicos, a demonstração de alguma capacidade econômica.

São oportunos os já citados ensinamentos de Francesco Moschetti²⁵⁷ e o posicionamento de Gaspare Falsitta²⁵⁸ de que a capacidade econômica é um pressuposto da capacidade contributiva, mas não é índice suficiente para autorizar a tributação. Sempre que esteja presente a capacidade contributiva, necessariamente estará presente a capacidade econômica, mas o raciocínio contrário não se revela verdadeiro.

Esta ilação dos referidos autores é extremamente valiosa, pois deixa evidente a imposição, pela capacidade contributiva no seu aspecto objetivo, de que somente fatos com conteúdos econômicos estejam aptos a despertar a obrigação de pagar tributos. E, em virtude do já referido princípio da legalidade, somente quem pode eleger estes fatos como ensejadores de tais obrigações é o legislador.

²⁵⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 235.

²⁵⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, V.III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, p. 190.

²⁵⁷ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 74.

²⁵⁸ FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 59.

Note-se que a aplicabilidade do princípio nesses moldes ocorre em um momento anterior à construção da norma jurídica tributária. Em virtude da necessária observância da capacidade contributiva em um momento anterior à construção da regra tributária, Paulo de Barros Carvalho²⁵⁹ chega a mencionar que a capacidade contributiva absoluta é concretizada em um momento pré-jurídico.

Entrementes, não parece ser o mais correto pensamento, pois pode conduzir o jurista à incorreta ideia de que a capacidade contributiva objetiva não seria uma imposição jurídica. Tal concepção é incompatível com as premissas ora adotadas, posto que o princípio em estudo tem eficácia jurídica e normatividade plena.

Em verdade, parece que o termo utilizado por Paulo de Barros Carvalho não foi o mais feliz. A capacidade contributiva objetiva é jurídica e, justamente por isto, vincula o trabalho do legislador ao selecionar os fatos que irão desencadear o surgimento da obrigação de pagar tributo. O máximo que se poderia defender é que a capacidade contributiva, na sua faceta objetiva, atua em um momento pré-normativo, impondo a sua observância para a eleição dos fatos que serão incluídos no antecedente da regra jurídica tributária²⁶⁰.

Essa constatação permite concluir que, no primeiro momento, a capacidade contributiva atua como um pressuposto²⁶¹ que limita a atividade do legislador, não podendo este eleger qualquer fato para exigir tributo, mas apenas aqueles fatos que denotem, ainda que de forma indiciária, alguma riqueza ou capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de uma das razões pela qual Gaspare Falsitta²⁶² afirma que o legislador encontra um limite de natureza constitucional para a criação da norma tributária.

Enrico de Mita²⁶³ consigna que qualquer fato, desde que considerado pelo legislador como economicamente relevante, pode ser colocado no antecedente de uma norma

²⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 327.

²⁶⁰ E parece ser justamente essa a ideia defendida pelo autor. Parece ter sido muito mais uma diferença terminológica (entre pré-jurídico e pré-normativo) do que de posicionamento doutrinário.

²⁶¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

²⁶² FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 56.

²⁶³ MITA, Enrico De. O princípio da capacidade contributiva. In *Princípios e Limites da tributação*. Coord. Roberto Ferraz. Roberto Ferraz (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231.

tributária. Assim, o conteúdo econômico é extremamente relevante para a utilização daquele fato em uma norma tributária *stricto sensu*, posto que é justamente este conteúdo que sinaliza a existência de uma potencial capacidade de contribuir do indivíduo.

Isso significa que o legislador, para efetivamente respeitar a denominada capacidade contributiva absoluta, deve eleger na hipótese de incidência da norma tributária fatos que denotem potencial econômico possível de ser tributado. Se o fato eleito não denotar qualquer sinal de conteúdo econômico, ele não pode servir para a instituição de tributos por parte do legislador²⁶⁴.

Luis Cesar Souza Queiroz²⁶⁵ explica que, se mesmo assim o legislador insistir na escolha de um fato sem potencial econômico, a norma que instituiu o tributo será inconstitucional por não respeitar a capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

Outra observação relevante diz respeito ao fato de que, nesse primeiro momento, a capacidade contributiva objetiva abrange o conceito de capacidade econômica. Vale lembrar a observação de Misabel Derzi²⁶⁶ de que a utilização da expressão “capacidade econômica” pelo constituinte brasileiro foi proposital, de modo que o efeito a que se pretendia atribuir força era justamente o da capacidade contributiva objetiva²⁶⁷.

No entanto, a capacidade contributiva objetiva é apenas um dos efeitos possíveis desse princípio. De nada adiantaria eleger um fato com potencial econômico para tributar, se, em momento posterior, a norma estabelecesse uma tributação excessiva, onerando o mínimo vital e suprimindo todo o patrimônio e/ou renda com potencial de tributação.

Em outras palavras, não respeita o princípio da capacidade contributiva apenas a simples eleição de um fato com conteúdo econômico isoladamente. Respeita-se apenas um dos seus aspectos. Isto é necessário, mas não suficiente. Como ensina Francesco

²⁶⁴ Alfredo Augusto Becker (2012, p. 532/533) defende que a capacidade contributiva apresenta-se como um conceito *jusnaturalista* e restringe a sua aplicabilidade apenas ao legislador ordinário, no momento de eleger fatos jurídicos tributários. Segundo ele, o judiciário somente poderia aplicar o princípio caso o legislador eleja um fato sem qualquer denotação de riqueza para fazer surgir a obrigação de pagar tributo.

²⁶⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 166/168.

²⁶⁶ BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, 690.

²⁶⁷ Vide item 3.1.2.

Moschetti²⁶⁸, não é toda e qualquer manifestação de riqueza (no sentido de conteúdo econômico) que emana uma capacidade contributiva, mas somente aquela que apresenta potência para contribuir com as despesas públicas, devendo-se observar os valores econômicos e sociais considerados relevantes pela ordem constitucional²⁶⁹.

Apresenta-se relevante, então, a denominada capacidade contributiva subjetiva ou relativa, a qual atua no conseqüente da regra jurídica tributária, impondo uma graduação do tributo, para que seja realizada uma justa distribuição do ônus tributário entre os sujeitos, permitindo, assim, observar, ainda que de forma presumida, as características individuais do contribuinte e/ou aquele mínimo vital mencionado nos tópicos anteriores.

Paulo de Barros Carvalho²⁷⁰ consigna que é no seu aspecto subjetivo que é possível correlacionar a capacidade contributiva com o princípio da igualdade previsto no art. 5 da Constituição Federal de 1988, posto que é nessa fase que o legislador dispõe dos elementos (base de cálculo, alíquotas, isenções) que podem graduar o ônus tributário a ser estabelecido.

Sainz Bujanda²⁷¹ salienta que existem diversos critérios possíveis para personalizar o imposto, os quais devem ser conjugados com os demais para atingir a capacidade contributiva. Ele destacou que a natureza, a discriminação quantitativa e qualitativa para efeitos da utilização da progressividade, bem como aspectos pessoais dos contribuintes devem ser considerados para efeitos da tributação, em respeito à capacidade contributiva subjetiva.

Assim, fica claro que essa acepção subjetiva da capacidade contributiva visa graduar a carga do tributo repartindo o seu impacto, de modo a distribuir o peso entre os participantes dos eventos signo presuntivos de riqueza eleitos pela norma tributária,

²⁶⁸ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 277.

²⁶⁹ Gaspare Falsitta (FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 59) também segue a mesma linha, quando defende que nem toda capacidade econômica implica necessariamente em capacidade contributiva. Ele destaca que em verdade a capacidade econômica é um pressuposto da capacidade contributiva, identificando-se, nesse aspecto, com a denominada capacidade contributiva objetiva.

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 327.

²⁷¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, V.III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, p. 231.

conforme o tamanho e proporção daquele evento, bem como com a consideração das características individuais dos contribuintes que suportarão aquela carga.

Ademais, somente com essas considerações é que será possível identificar a capacidade de cada indivíduo para contribuir com os gastos públicos, sem que seja prejudicada sua sobrevivência. Portanto, a consideração dos aspectos pessoais dos contribuintes é essencial para a realização da capacidade contributiva subjetiva.

Entretantes, Aliomar Baleeiro²⁷² menciona, em atenção a questões de ordem prática, que não seria possível medir a capacidade econômica dos cidadãos em todos os casos, até porque o contribuinte nem sempre é sincero no tocante à tributação do seu próprio patrimônio, de modo que o legislador constrói, por meio do estabelecimento de hipóteses de incidência de impostos, um sistema de indícios e presunções da capacidade contributiva, citando fatos como propriedade mobiliária, recebimento de heranças, realização de negócios jurídicos etc.

Nos casos em que seja inviável considerar os aspectos individuais do contribuinte, isso não impedirá a tributação que poderá ser feita conforme já destacado pelo presente estudo. Contudo, sempre que for possível considerar as características pessoais dos contribuintes, permitindo uma melhor aplicação da capacidade contributiva, esta personalização do imposto passa a ser uma imposição normativa inexorável.

Percuciente observação faz Marçal Justen Filho²⁷³ quando assevera que existem pelo menos mais três acepções da capacidade contributiva subjetiva, no que se refere à construção do mandamento normativo ou consequente normativo: uma no tocante à alíquota, outra quanto à base imponible e mais uma referida ao sujeito passivo.

Segundo o citado autor²⁷⁴, é justamente com base no critério da construção da alíquota do mandamento normativo (ou consequente) atrelado à hipótese de incidência que se discute a justiça da tributação e a própria legitimidade da expropriação de parcela do patrimônio do particular.

²⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Ed. rev. e atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 259.

²⁷³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 242.

²⁷⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 243.

Não existem regras jurídicas rígidas acerca da construção da alíquota, mas é fato que a capacidade contributiva atua sobre elas, no sentido de coibir que o legislador, no ato de elaboração da Regra Matriz de Incidência Tributária, institua uma apropriação demasiada ou total do potencial econômico revelado na hipótese de incidência da norma tributária.

Esclarecem dois aspectos importantes Geraldo Ataliba e Cleber Gardina²⁷⁵ quando defendem que a tributação tem de se dar sem suprimir a riqueza gerada e sem inviabilizar que aquele patrimônio continue produzindo riqueza. Francesco Moschetti²⁷⁶ e Gaspare Falsitta²⁷⁷ também apontam para essa mesma linha de raciocínio.

Em outras palavras, a graduação do mandamento normativo não pode ser excessiva a ponto de suprimir todo o potencial econômico previsto na hipótese de incidência, ou antecedente normativo da norma de direito tributário. Aqui a capacidade contributiva atua como verdadeiro limite à imposição tributária.

A título exemplificativo, a capacidade contributiva impede o estabelecimento de uma alíquota de 100% do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tal estabelecimento representaria um confisco e violaria a acepção relativa do princípio, ante a supressão de toda a riqueza a ser tributável.

No tocante à base imponible, Marçal Justen Filho²⁷⁸ menciona que se trata de um “ângulo” pelo qual se analisa o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência da norma tributária, mais especificamente no tocante ao aspecto material. Isso porque a base de cálculo do tributo deve manter uma relação de congruência com a relevância

²⁷⁵ GIARDINA, Cleber; ATALIBA, Geraldo. *Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva*. In: COSTA, Alcides Jorge et. al. *Princípios Tributários No Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p. 137-179, 1988. Geraldo Ataliba ratifica este entendimento em obra posterior: ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In: “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49.

²⁷⁶ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 277.

²⁷⁷ FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 59.

²⁷⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 247.

econômica do fato descrito no antecedente normativo da regra de incidência tributária, sob pena de desvirtuamento.

Não faria qualquer sentido que a base impositiva do tributo não possuísse qualquer vinculação com o potencial econômico descrito na hipótese de incidência tributária. E quem obriga esta observância é justamente a capacidade contributiva relativa, em uma clara imposição jurídica de ordem lógico-racional.

A capacidade contributiva relativa impõe que o legislador observe a mensuração da base impositiva do tributo, justamente porque o consequente normativo não pode ser estabelecido em completo desprendimento do fato descrito no seu antecedente ou na hipótese de incidência.

Veja-se a situação: para que o legislador institua um tributo estabelecendo uma RMIT, ele deve descrever hipóteses que denotem algum fato signo presuntivo de riqueza, em clara atenção à capacidade contributiva absoluta. Contudo, se ele não tivesse obrigado a graduar a prestação tributária em atenção ao potencial econômico descrito no antecedente, então aquele primeiro mandamento estaria completamente esvaziado.

Qual o sentido de exigir que a imposição tributária tenha como pressuposto um conteúdo econômico, se o legislador não estivesse vinculado a graduar a tributação apenas e tão somente sobre este conteúdo? A resposta é nenhum. Por isso, o conteúdo econômico previsto no antecedente da norma, direciona, necessariamente, a atividade legislativa que irá descrever a relação jurídico tributária.

Em que pese autores como Alfredo Augusto Becker²⁷⁹ e Paulo de Barros Carvalho²⁸⁰ já tenham mencionado que a base de cálculo do tributo guarda uma relação direta com o aspecto material da Regra Matriz de Incidência Tributária, esta relação não fora analisada por esses autores sob o enfoque da capacidade contributiva relativa, mas sim sob o ângulo da classificação das espécies normativas.

²⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 532.

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618.

Menciona-se uma decorrência de ordem “lógica/jurídica”²⁸¹ no tocante a essa relação, mas não se fala na limitação jurídica imposta ao legislador por conta dela. Em que pese o raciocínio lógico seja muito útil no aspecto da argumentação, a sua força será muito maior caso exista um mandamento normativo expresso naquele sentido.

A norma que impõe essa observância e a manutenção desse equilíbrio entre o aspecto material da hipótese de incidência e a norma impositiva é justamente a capacidade contributiva relativa, a qual corrobora o raciocínio construído por aqueles autores. Trata-se de uma imposição jurídica constitucional, e não apenas lógica.

É o que entende Marçal Justen Filho²⁸². Para ele, a base impositiva não se confunde com a materialidade da hipótese de incidência, mas apresenta-se como um instrumento de mensuração, de quantificação daquele evento previsto hipoteticamente no antecedente da norma tributária. Esta relação vincula o legislador, que não pode simplesmente ignorá-la.

Segundo Justen Filho²⁸³, ao considerar os elementos estruturais normativos, antecedente e consequente, de forma isolada, esse defeito denominado por ele de “sintático” não se apresenta. Em verdade, tal defeito apresenta-se como uma incompatibilidade, de modo que é possível concluir que a capacidade contributiva relativa obriga o legislador a observar essa relação e a cumprir essa compatibilidade.

Mas existe ainda um último elemento sobre o qual atua a capacidade contributiva relativa, que é o sujeito obrigado. Isso porque o legislador também não tem uma liberdade absoluta para impor o ônus do tributo a qualquer sujeito, senão àquele(s) sujeito(s) que apresenta(m) a manifestação econômica a ser tributada, cujo fato signum presuntivo²⁸⁴ fora apresentado na hipótese de incidência.

²⁸¹ A qual inclusive transcende as disposições do art. 4 do CTN, tendo em vista que lá menciona que o que define a espécie tributária é o fato gerador. Alfredo Augusto Becker (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 396/397)

²⁸² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 246.

²⁸³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 247.

²⁸⁴ Importante observar que isso não se aplica apenas aos impostos, pois os fatos desencadeadores das demais espécies tributárias também apresentam algum conteúdo econômico, sinalizando, portanto, a existência de alguma capacidade de contribuir, ainda que presumidamente. Nesse sentido, é possível mencionar Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 61), que destaca que, mesmo nos tributos vinculados, o antecedente é constituído por um fato de conteúdo econômico, ainda que seja uma atividade estatal.

Por esse motivo a capacidade contributiva relativa impõe que apenas aquele indivíduo que exterioriza algum potencial econômico, ao realizar aquele fato ou negócio jurídico que sinaliza a existência de riqueza a ser tributada, pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

É por essa razão que Luis César Souza de Queiroz²⁸⁵ assevera que o sujeito que deve constar do mandamento normativo para entregar uma parte da riqueza descrita no antecedente da norma tributária é justamente o titular dessa riqueza e ninguém mais. Marçal Justen Filho²⁸⁶ também partilha da mesma linha de raciocínio.

Esses autores defendem que, mesmo nos casos em que o sujeito passivo eleito pela lei é diverso daquele que apresenta a riqueza a ser tributada (como ocorre no caso da substituição tributária para frente, permitida pela CF, mais especificamente no parágrafo 7º, do art. 150²⁸⁷), o sistema tributário deve estabelecer formas para que o eleito como “substituto” tenha instrumentos para onerar o patrimônio daquele que efetivamente manifestou capacidade, sem prejudicar o próprio patrimônio.

Caso o sistema tributário não permita tal transferência pelo substituto do ônus tributário para o verdadeiro titular da capacidade econômica descrita no antecedente normativo da regra tributária, a eleição do substituto será inconstitucional, por ofensa à capacidade contributiva na sua faceta subjetiva.

Percebe-se, portanto, que, mesmo nos casos do estabelecimento de substitutos²⁸⁸, a capacidade contributiva relativa apresenta imposições e limites ao labor legislativo na

²⁸⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 168.

²⁸⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 549.

²⁸⁷ Art. 150 (...) § 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.

²⁸⁸ Mesmo nos casos de Responsabilidade Tributária (ou no caso de substituição tributária), o legislador não tem a liberdade de eleger qualquer pessoa para incluir no polo passivo da obrigação tributária. Isso porque, assim como ocorre com a norma tributária principal, a construção da norma de responsabilidade (uma norma secundária) deve obedecer a diversas diretrizes, dentre elas, o princípio da capacidade contributiva. É justamente o que defende Misabel Derzi (BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 736/742), quando afirma que a norma de responsabilidade relaciona-se com a norma matriz e deve observar aspectos dela, tais como capacidade econômica do indivíduo que concretizou o

elaboração das normas de incidência de tributo. Por mais que o trabalho do legislador seja livre, ele não pode ser arbitrário e deve obedecer aos limites da Constituição Federal.

Veja-se que a classificação realizada pela doutrina apresenta um conteúdo gradual: primeiro, a capacidade contributiva objetiva, ou absoluta, exige que somente contribuintes que externalizem, ainda que indiciariamente, potencial econômico sejam convocados a contribuir com despesas públicas; em seguida, a capacidade contributiva subjetiva, ou relativa, busca graduar estas potencialidades externalizadas para que cada um contribua conforme as suas forças (ou até mesmo deixe de pagar, caso fique demonstrada sua impossibilidade de fazê-lo).

Percebe-se que a capacidade contributiva é extremamente ampla, impondo uma série de condutas por parte dos intérpretes do Direito, sejam eles os legisladores, sejam eles os aplicadores. Mas estas imposições apresentam-se de forma distinta, com base em dois vetores que são o momento (se no antecedente da regra tributária ou no consequente) e, neste último, nos critérios de graduação.

Foi visto, por exemplo, que no tocante ao antecedente, a capacidade contributiva atua para restringir a discricionariedade do legislador, impondo que somente fatos de conteúdo econômico sejam ensejadores de obrigação tributária. Neste ponto, a capacidade contributiva apresenta-se como um pressuposto da tributação.

Já no tocante à construção do consequente da norma tributária, a capacidade contributiva atua para impor limites ao legislador, que não pode tributar excessivamente a riqueza descrita no antecedente normativo, bem como o obriga a distribuir a carga tributária entre os sujeitos passivos, conforme a capacidade de contribuir de cada um, sem prejudicar sua própria subsistência ou de sua família. Assim, ela atua como limite (impedindo o excesso da carga) e como critério de graduação (para distribuir equitativamente a carga tributária).

fato imponible, vinculação indireta do sujeito eleito como responsável ou substituto com o fato imponible, prevalência do regime jurídico do contribuinte entre outros. Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 183) adere ao mesmo raciocínio quando sustenta que a capacidade contributiva é importante para aferir a “legitimidade” das normas de substituição ou responsabilidade, pois estas não podem desvirtuar a norma matriz.

A capacidade contributiva pode ser classificada deste modo, em capacidade objetiva e subjetiva para questões didáticas e questões de compreensão dos seus efeitos e da sua forma de atuação, mas as duas partes compõem um todo indissociável.

A capacidade contributiva será violada em qualquer caso de descumprimento de um dos seus aspectos. O cumprimento da capacidade contributiva objetiva não dispensa o cumprimento da capacidade contributiva subjetiva. O princípio somente será observado, caso as duas facetas expostas sejam observadas na construção da Regra Matriz de Incidência Tributária.

3.3. RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS

Conforme mencionado nos tópicos anteriores, a interpretação do princípio da capacidade contributiva deve levar em consideração todo o sistema constitucional tributário, com a observação de outros valores consagrados no texto da Constituição Federal para a construção de sentidos.

Por ser um uma norma princípio com um sentido muito amplo e com uma abertura semântica muito extensa, a capacidade contributiva mantém uma relação direta e inexorável com diversos outros princípios, em uma clara e constante construção de conteúdo.

Com isso, o estudo irá agora expor essas relações da capacidade contributiva, dentro de todas as premissas sistemáticas já expostas, com outros princípios constitucionais, expondo os efeitos e consequências de tais relações.

3.3.1. Isonomia

Dentro da proposta do estudo, o primeiro e mais importante princípio a ser relacionado com a capacidade contributiva é o princípio da isonomia. Ele é de suma importância na

ordem constitucional vigente e inaugura o *caput* do artigo 5º, que prevê os direitos e garantias fundamentais do contribuinte²⁸⁹.

O princípio da isonomia, como já mencionado, evoluiu para uma concepção de isonomia material, deixando de ser isonomia formal. Por se tratar de um princípio, impõe adoção de medidas que devem ser concretizadas para realizar o estado ideal de coisas constante do seu bojo, cujo objetivo é o tratamento igualitário a todos os cidadãos.

No entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello²⁹⁰, os objetivos do princípio da isonomia são basicamente dois: evitar perseguições aos indivíduos e tolher tratamentos privilegiados concedidos a alguns deles. José Afonso da Silva²⁹¹ encampa esse raciocínio, destacando ainda que é um princípio essencial na democracia e no regime liberal, os quais são incongruentes com as perseguições e com os privilégios de regimes e estados anteriores.

Com isso, é possível concluir que o princípio da isonomia apresenta duas acepções bem distintas que se complementam. Uma primeira que proíbe os tratamentos desiguais a cidadãos que estejam na mesma situação; e outra que impõe a realização de tratamentos distintos a indivíduos que estejam em situações diferentes, na exata medida da desigualdade deles.

Celso Antonio Bandeira de Mello²⁹² concede uma maior relevância justamente a este último aspecto. Para ele, o objetivo precípua do princípio da igualdade é justamente conferir tratamentos desuniformes para indivíduos que estão em situações distintas, visando promover um trato justo aos indivíduos.

²⁸⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:” (Constituição Federal de 1988)

²⁹⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 23.

²⁹¹ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 211/213.

²⁹² MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 12.

Percebe-se, então, que a isonomia está diretamente relacionada à ideia de justiça, cujo sentido é extremamente amplo.

Por mais que existam concepções distintas de justiça, Chaim Perelman²⁹³ esclarecia que todas elas convergiam para uma conclusão que parecia unívoca: todos aqueles que se encontram em situação igual sob um ponto de vista, devem ser tratados de modo igual. Neste sentido, a ideia de justiça é idêntica à aceção da isonomia que proíbe tratamentos diferentes para indivíduos que estão em situações idênticas.

Mas esse critério não é suficiente e essa ideia de justiça apenas considera um primeiro aspecto formal, que precisava evoluir. Diversas situações retratam, conforme menciona José Afonso da Silva²⁹⁴, uma injustiça real que deve ser superada pelo direito, prescrevendo tratamentos não uniformes.

Por essa razão é que Robert Alexy²⁹⁵ destaca que o princípio da igualdade deve ser concebido de forma ampla, abarcando não apenas a aplicação do direito, mas também a própria criação do direito. Deve-se atribuir tratamentos desiguais para que a igualdade possa ser alcançada.

Surge então o problema da seleção de um critério para desigualar os indivíduos que estão em situações distintas. Parece óbvio que a seleção do critério não pode ser feita de forma aleatória e/ou arbitrária, de modo que ela deve estar compatível com os demais mandamentos constitucionais. Isso porque a efetiva promoção da igualdade e do próprio sentido de justiça dependem do critério selecionado, sob pena de incorrer em tratamentos privilegiados e/ou perseguições.

A ideia é simples: a isonomia impõe que sejam promovidos tratamentos diferenciados para os indivíduos em situações distintas, mas não fornece o critério desta distinção. Se esse critério de diferenciação for impertinente, estar-se-á ofendendo o princípio da

²⁹³ PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. Tradução: Maria Ermantina Galvão G. Pereira. - São Paulo : Martins Fontes, 1996, p. 37.

²⁹⁴ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 213.

²⁹⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 395.

isonomia²⁹⁶. Nestes moldes, é evidente que o tratamento diferenciado tem de possuir uma justificativa lógica, com respaldo nos valores protegidos pelo ordenamento jurídico.

A título de exemplo, a Constituição Federal proibiu o tratamento desigual no tocante a sexo, religião, cor da pele, etc., pois estes critérios são incompatíveis com os valores consagrados na Constituição. Desse modo, o estabelecimento de uma isenção tributária no Imposto de Renda apenas para os católicos, não teria qualquer respaldo jurídico e apresentaria uma discriminação de tratamento injustificada.

O estabelecimento de tratamentos desiguais com a utilização de critérios alheios aos valores protegidos e almejados pelo ordenamento jurídico, ao invés de concretizarem o princípio da isonomia, ferem-no de morte. É justamente por isso que o estabelecimento de tratamentos desiguais devem encampar os demais valores do ordenamento, justamente para que não se tornem “privilégios injustificados”.

Celso Antonio Bandeira de Mello²⁹⁷ propõe um método para verificar se a discriminação realizada ofendeu a isonomia. Primeiro, deve-se verificar o critério discriminatório utilizado e questionar se existe fundamento lógico para aquele tratamento diferenciado. Em seguida, deve-se perquirir se aquela justificativa racional está em consonância com os valores consagrados na Constituição Federal.

Trazendo a concepção de isonomia para o campo tributário, percebe-se sua relação com a capacidade contributiva. A concepção da isonomia que impõe um tratamento diferenciado aos desiguais, na medida desta desigualdade, é a faceta que se relaciona com a capacidade contributiva. Ela é o critério que deve ser utilizado para concretizar a isonomia.

²⁹⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 20.

²⁹⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 21.

Tem-se o respaldo dos escritos de Carlos Palao Taboada²⁹⁸, para quem a concepção formal do princípio da igualdade obriga a equiparação entre duas situações, sem, no entanto, informar o critério de comparação, de modo que este deve ser coletado fora da isonomia em si que, no caso do direito tributário, deve ser na capacidade contributiva.

Segue esse mesmo raciocínio Luís Cesar Souza de Queiroz²⁹⁹ quando afirma que o único critério que pode ser erigido para desigualar contribuintes é a riqueza apresentada, que, no caso, é representada pela capacidade contributiva. Não concordamos com a conclusão de que este é o único critério, tendo em vista que existem outros parâmetros que podem ser considerados para a tributação de um determinado setor, para a eleição de isenção, para a instituição de imunidades, para estimular o desenvolvimento de uma área etc.

Não se pode negar, entretanto, que a capacidade contributiva apresenta-se como um dos critérios mais relevantes para realizar a distinção entre os cidadãos no âmbito tributário. Este posicionamento é similar ao de Baleeiro³⁰⁰, que defende que o critério fundamental para agrupar pessoas em uma mesma categoria, no direito tributário, visando conceder um mesmo tratamento, é a capacidade contributiva.

Conforme exposto anteriormente, a capacidade contributiva impõe, em sua faceta subjetiva, que a carga tributária seja distribuída entre os indivíduos conforme a capacidade de contribuir de cada um, mediante a mensuração de diversos aspectos relativos ao fato econômico tributado e ao sujeito passivo da obrigação, dentre eles, o mínimo vital.

José Marcos Domingues Oliveira³⁰¹, por exemplo, examinando sobre um outro ângulo, sustenta que a igualdade no direito tributário realiza-se através do princípio da capacidade contributiva, pois somente após garantir as necessidades mínimas é possível

²⁹⁸ TABOADA, Carlos Palao. *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos*. In: TORRES, Heleno Torres (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. Malheiros: São Paulo, 2005, p. 285.

²⁹⁹ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 167.

³⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 745/751.

³⁰¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35.

tratar os desiguais diferenciadamente, tendo em vista que as necessidades mínimas são comuns a todos.

A relação entre esses dois princípios é tão estreita que o princípio da capacidade contributiva já foi referido, por alguns autores, e ainda o é, como um corolário do princípio da isonomia em matéria tributária, como, por exemplo, defende Alfredo Augusto Becker³⁰². Douglas Yamashita³⁰³ chega a afirmar que a capacidade contributiva corresponde ao próprio princípio da isonomia.

Mostra-se salutar invocar os referidos ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Mello³⁰⁴, para dizer que a imposição de tratamento não uniforme, objetivo precípua da isonomia no campo tributário, deve observar a capacidade contributiva de cada cidadão. Deve-se observar, por exemplo, o tamanho da potencialidade econômica externalizada, o mínimo vital, o patrimônio que efetivamente deve contribuir etc.

Todos os fatos citados são índices que permitem identificar a capacidade contributiva dos indivíduos chamados a contribuir com os gastos públicos. Com isso, parece claro que a maior parte dos critérios admitidos para a realização da isonomia no âmbito tributário são fornecidos pela capacidade contributiva, conforme todos os aspectos mencionados anteriormente.

Ao fazer, assim, uma interpretação sistemática e integrada desses princípios, a capacidade contributiva revela-se como um critério de graduação, possibilitando a efetivação da isonomia. Alcides Jorge Costa³⁰⁵ é incisivo ao afirmar que a igualdade tributária no Brasil é efetivada quando se tributa da mesma forma aqueles indivíduos que têm a mesma capacidade contributiva.

Por fim, deve-se destacar que, em que pese a inegável relação existente entre os princípios ora analisados, eles não podem ser confundidos. Cada um tem sua

³⁰² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 447.

³⁰³ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 55.

³⁰⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 12/23.

³⁰⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. RDTributário 55/ 297/302. São Paulo, RT, 1991, p. 300.

importância e existência autônoma, ainda que eles relacionem-se em vários aspectos. Tal observação é relevante porque vários autores já entenderam os princípios como sinônimos, o que pode ocasionar equívocos de interpretação e, em alguns casos, prejudicar a efetividade deles.

Carlos Palao Taboada³⁰⁶ traça um histórico da relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade. Segundo ele, em um primeiro momento, a capacidade contributiva representava um teor vago que não tinha relação com a igualdade. Já em uma segunda fase, no entanto, a capacidade contributiva apresentava um critério material relacionado à igualdade, a qual se apresentava sob um aspecto eminentemente formal, como exposto alhures.

Mas o referido autor³⁰⁷ menciona que o princípio da capacidade contributiva passou por dois momentos bem distintos na segunda fase dessa relação: primeiro, chegou ao seu apogeu quando a doutrina incorporou integralmente à capacidade contributiva o princípio da igualdade; depois, o seu declínio quando esta doutrina, percebendo as dificuldades criadas pela capacidade contributiva, passou a distinguir os dois em princípios dessemelhantes.

Neste último momento, Taboada³⁰⁸ defende que a capacidade contributiva seria dispensável. Para ele, a capacidade contributiva não seria mais do que uma ideia de que a tributação deve ser realizada com base na riqueza dos particulares e de que é um elemento dedutível da própria ideia da isonomia, o que torná-la-ia completamente desnecessária.

O estudo não aponta para esta direção, no entanto. Os princípios se agregam e se relacionam em diversos aspectos, mas não se confundem a ponto de dispensar a existência um do outro. Como mencionado acima, a invocação da isonomia sem a apresentação de um critério próprio de discriminação entre os sujeitos apresenta-se

³⁰⁶ TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário* n° 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 126/127.

³⁰⁷ TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário* n° 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 127.

³⁰⁸ TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário* n° 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 127.

como um esforço inócuo. A capacidade contributiva, na sua relação com este princípio, revela critérios próprios para o tratamento diferenciado.

Os princípios na sua integração sistemática relacionam-se de forma dinâmica e constante, revelando conteúdos distintos, apresentando argumentos novos, em uma constante e permanente construção do ordenamento jurídico. Não é possível dispensar nenhum deles sem haver supressão de direitos e garantias individuais do cidadão.

Fica mais uma vez evidente a relevância do princípio da capacidade contributiva, a qual tem funções que lhe são peculiares e que é indispensável para a realização de uma justiça fiscal no âmbito tributário, não se confundindo, todavia, com a isonomia.

3.3.2 Vedação ao Confisco

O direito de propriedade é tutelado constitucionalmente como um direito fundamental do cidadão (art. 5º, inciso XXII da CF). Este direito tem vários reflexos e deve ser protegido e respeitado por todos os sujeitos e garantido e promovido pelo próprio Estado.

Uma das maiores agressões que podem ser realizadas ao direito de propriedade é justamente o que se denomina de confisco. A constituição previu expressamente no art. 150, inciso IV que os entes públicos não podem utilizar tributos com efeitos de confisco.

Misabel Derzi³⁰⁹, nas anotações da obra de Aliomar Baleeiro, fazia uma clara relação do princípio da capacidade contributiva com direitos fundamentais do contribuinte, dentre eles o “princípio”³¹⁰ do não confisco, o princípio da igualdade e o direito de propriedade. Segundo ela, a capacidade contributiva serve de critério ou de instrumento para a preservação e efetivação desses direitos.

³⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

³¹⁰ Também entende-se que a vedação ao confisco é uma regra. Sobre o assunto, vide a nota 145.

Mas, se o confisco viola direitos fundamentais, sua definição é essencial justamente para evitar sua ocorrência. Nas palavras de Regina Helena Costa³¹¹, o confisco “(...) é a absorção total ou substancial da propriedade privada pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”. Em outras palavras, o confisco é uma expropriação, sem respaldo jurídico, pelo poder público, da propriedade do cidadão.

Francesco Moschetti³¹² destaca a clara diferença jurídica entre as relações tributárias e expropriatórias, evidenciando as diferenças entre elas. Nas primeiras, o poder público impõe o surgimento de uma obrigação jurídica; enquanto nas segundas há uma transferência de direito real, independente da vontade do sujeito passivo. Nas tributárias, o Estado estabelece uma pretensão na forma de uma relação jurídica obrigacional; nas expropriatórias, o Estado toma um bem.

A rigor, o confisco é proibido no direito brasileiro, salvo raras exceções referentes a cunho estritamente punitivo, justamente em decorrência do direito de propriedade. Mas Francesco Moschetti³¹³ salienta que a proteção ao direito de propriedade não pode se restringir à proteção em face da expropriação propriamente dita. Quando da construção das normas tributárias, o legislador fiscal deve observar os limites, para que aquela obrigação tributária não venha a agredir a essência do direito de propriedade.

É justamente por isso que o constituinte teve a preocupação de inserir uma vedação específica para que o tributo não pudesse ser utilizado com efeitos de confisco. A tributação é um poder do Estado que deve ser muito bem controlado. A expropriação é gênero da qual podem ser utilizadas diversas espécies. Estevão Horvath³¹⁴ destaca que a Constituição foi além e expressamente previu, no inciso IV do art. 150, a proibição da utilização de tributos com efeito de confisco.

³¹¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83.

³¹² MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 293/294.

³¹³ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 295.

³¹⁴ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40.

O citado autor³¹⁵ deixa ainda mais claro o raciocínio ora colocado quando afirma que a vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório amplia a restrição ao confisco no direito brasileiro, para evitar não apenas normas que expressamente determinem a expropriação, mas outras que, ainda que por via indireta, ocasionem estes indesejados efeitos. O tributo não pode, assim, ser utilizado como ferramenta de confisco, seja direta ou indiretamente.

O problema de interesse do estudo é justamente saber quando o tributo tem o cunho confiscatório, em especial na relação deste princípio com o da capacidade contributiva. Primeiramente, cumpre afirmar que o confisco tributário está estreitamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva.

A relação entre esses princípios é tão forte, que Estevão Horvath³¹⁶ assevera que um não existiria sem que houvesse o outro. Nos termos colocados pelo autor, um tributo que não observa os mandamentos referentes ao princípio da capacidade contributiva apresenta-se como um instrumento de confisco.

Segundo Hector Villegas³¹⁷, o confisco fica caracterizado quando a tributação excede as possibilidades de colaboração do indivíduo com os gastos públicos, justamente indo além da capacidade dele de contribuir.

É possível asseverar que um tributo é confiscatório se não observar qualquer das facetas do princípio da capacidade contributiva, seja ela objetiva ou relativa.

Por exemplo, se for criado um tributo sobre um fato que não represente qualquer conteúdo econômico (como, por exemplo, sobre a barba ou sobre o cabelo longo), tal tributo flagrantemente terá efeito confiscatório. Estaria desrespeitada a capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

³¹⁵ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 41.

³¹⁶ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

³¹⁷ VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980, p. 89.

O mesmo ocorreria com um tributo, cuja regra, em que pese tenha selecionado um fato com conteúdo econômico no antecedente da norma tributária, não respeitasse o mínimo vital do cidadão, exigindo tributo em claro prejuízo da subsistência dele e de sua família. Tal tributo violaria a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, assumindo, assim, uma clara natureza de confisco.

Moschetti³¹⁸ sustenta que a imposição tributária seria ilegítima se suprimisse a propriedade privada, impedisse sua sobrevivência, ou atingisse seu conteúdo essencial. O cerne do pensamento é que a tributação não pode ser maior que a capacidade de contribuir, sob pena de tornar-se confisco, e esta somente é respeitada mediante a observância do princípio da capacidade contributiva.

Parece claro que a vedação ao confisco impõe a observância do princípio da capacidade contributiva, em especial à questão do mínimo existencial. Não existe legitimidade na tributação que invade aquele mínimo necessário à sobrevivência do indivíduo e de sua família.

3.3.3 Bem-Estar Social

A Constituição Federal de 1988, em seu preâmbulo, apresenta o seguinte:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Percebe-se, com isso, que o Estado Democrático de Direito Brasileiro, de início, tem o seu próprio fundamento e finalidade voltados para a promoção do bem estar social.

³¹⁸ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 295.

Edvaldo Brito³¹⁹ reforça esta linha, quando assevera que é o preâmbulo da Constituição que define os pressupostos, orientação e valores do sistema constitucional.

Nesses termos, o bem-estar passa a ser um valor estruturante e impositivo para a atuação do Estado de Direito.

Trata-se de uma imposição constitucional prevista em várias partes do texto da Lei Maior, como por exemplo, o inciso III do art. 3º da CF. As previsões constitucionais colocam o Estado no papel de agente de promoção no ambiente social, com uma consequente obrigação jurídica de promover o bem comum, assegurar o bem estar e o desenvolvimento, além de erradicar a pobreza e a marginalização.

É inegável que uma situação mínima de dignidade envolve a contratação de serviços e itens básicos de saúde, alimentação, transporte etc., de modo que estes custos devem ser considerados para estabelecimento da tributação. É obrigação do Estado, inclusive, promover a condição mínima de dignidade, caso o cidadão não tenha condição de, por meios próprios, ter acesso.

Registre-se que se está falando de dois aspectos fundamentais e estruturantes: o bem estar social vem no início do texto constitucional, servindo de fundamento e objetivo do Estado Democrático de Direito; o princípio da capacidade contributiva, por outro lado, é considerado princípio fundamental do sistema constitucional tributário, sendo indispensável para a realização de uma tributação atenta aos demais valores constitucionais.

Por essa razão, Marco Aurélio Greco³²⁰ sustenta que o princípio da capacidade contributiva apresenta-se na Constituição Federal como um princípio estrutural do sistema tributário nacional, anterior até aos demais princípios constitucionais tributários, o que refletiria inclusive na sua eficácia jurídica perante o ordenamento. Para ele, a

³¹⁹ BRITO, Edvaldo. *Aspectos constitucionais da tributação*. In. Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 631.

³²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Princípio Da Capacidade Contributiva*. Revista Fórum de Direito Tributário. FDT Belo Horizonte, n.22, ano 4 Julho/Agosto 2006. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>. Acesso em: 15 jun. 2015, p. 5

capacidade contributiva revela-se como corolário do princípio da solidariedade social no campo tributário, auxiliando à construção de uma sociedade mais justa.

Nesse contexto e considerando, com base no escólio de Moschetti³²¹, o patrimônio como uma manifestação autônoma de bem estar e de capacidade contributiva, reconhece-se que é necessária uma manifestação mínima de recursos para que o indivíduo não adentre no âmbito da pobreza e da marginalização, fatores que a República Federativa do Brasil objetiva evitar (inciso III do art. 3º da CF³²²). Nesse condão, surge a necessidade de preservar este mínimo patrimonial necessário, que nada mais é do que o denominado mínimo existencial.

Veja-se a relevância disto: o Estado, enquanto ente tributante, deve respeitar aquele mínimo existencial, quantia mínima de patrimônio necessário para a subsistência do indivíduo e de sua família. Mas não apenas isto, pois ele tem o dever de promover o mínimo para a existência digna dos cidadãos.

É possível destacar, com base nestas duas funções distintas, dois Estados: um tributante e um social. Tal raciocínio é salutar para compreender o pensamento de Aliomar Baleeiro³²³, que com bastante percuciência afirma que seria extremamente trabalhoso, antieconômico e insensato retirar recursos, por meio da tributação, de alguém que teria de ser socorrido pelo Estado por meio de despesas públicas. Mostra-se um contrassenso obstar a sobrevivência, quando o Estado tem que empreender esforços para garanti-la.

Se o Estado tributante ignorasse essa ideia e adentrasse no mínimo existencial, seria uma tremenda burocracia, até porque, ao tributar o mínimo, o Estado estaria impedindo a subsistência digna, a qual depois deve ser promovida por ele mesmo, de modo que os recursos apenas transitariam pela máquina estatal, em um claro e evidente desperdício de valores e de energia.

³²¹ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 78.

³²² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

³²³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Ed. rev. e atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 260.

Seguem essa linha Klaus Tipke e Douglas Yamashita³²⁴ quando defendem que as regras de um direito tributário justo devem considerar que existem obrigações privadas que são inevitáveis, concluindo que o Estado Tributário não poderia retirar do cidadão aquilo que o Estado Social tem a obrigação de dar.

Com isso, a capacidade contributiva integra-se ao bem estar social, para garantir que o mínimo existencial não será exposto à tributação, justamente porque falta um elemento essencial, que é a capacidade contributiva. Ao integrar-se ao bem estar, a capacidade contributiva passa a considerar o mínimo existencial na sua composição.

Consoante já exposto, o princípio da capacidade contributiva determina, no seu mandamento subjetivo, a observância do mínimo vital para tributação. Tal princípio só se apresenta após a consideração das despesas mínimas de subsistência do próprio sujeito e de sua família, exatamente como expõem Sainz Bujanda³²⁵, Moschetti³²⁶ e Falsitta³²⁷, dentre outros autores³²⁸.

A exposição de tantos autores é lapidada no posicionamento de Cleber Gardina e Geraldo Ataliba³²⁹, que defendem que o princípio da capacidade contributiva atua, neste sentido, como um verdadeiro limite, tendo em vista que impede que seja ignorado o critério relativo à subsistência do sujeito passivo, em uma clara referência ao mínimo existencial.

É possível ir mais além para defender que é vedado ignorar a capacidade contributiva, tratando-se de mínimo existencial. Na sua integração como o estado do bem estar social, em observância do mínimo existencial, a capacidade contributiva apresenta-se também

³²⁴ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

³²⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, V.III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, p. 190.

³²⁶ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 74.

³²⁷ FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003, p. 59.

³²⁸ Vide item 3.1.1.

³²⁹ GIARDINA, Cleber; ATALIBA, Geraldo. *Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva*. In: COSTA, Alcides Jorge et. al. *Princípios Tributários No Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p. 137-179, 1988, p. 142.

como pressuposto da tributação. Antes de atendido o mínimo vital, inexistente capacidade de contribuir.

É salutar destacar que essa previsão constitucional impõe observâncias ao legislador na hora da construção da regra jurídica tributária. Trata-se de uma limitação que deve condicionar o estabelecimento da base de cálculo e da alíquota abstratamente prevista, fatores estes que devem respeitar aquelas despesas mínimas necessárias. Afinal, antes do mínimo existencial, não é apurável a capacidade contributiva.

O mínimo vital deve ser respeitado em face do bem estar social, que obriga o Estado a conceder uma existência digna mínima; antes disso, não é possível existir capacidade contributiva. Na interação com o bem estar social, esse princípio apresenta-se como um limite.

3.3.4 Função Social da Propriedade

A propriedade consiste em um direito fundamental do contribuinte protegido pela Constituição Federal, artigo 5º, inciso XXII. Já no inciso XXIII, do mesmo artigo 5º, a Carta Magna estabelece que a propriedade obedecerá à função social.

Percebe-se, com isso, que o direito de propriedade deixou de ser um simples direito subjetivo individual do proprietário para transformar-se em uma garantia diretamente relacionada ao interesse da coletividade³³⁰. O proprietário não pode exercer o seu direito de propriedade em contrariedade aos interesses da sociedade. Ele deve obedecer à função social e exercer seu direito em atenção ao bem comum de todos.

Essa relação é tão imbrincada a ponto de Dirley da Cunha Jr.³³¹ afirmar que o direito de propriedade somente é protegido se respeitada a função social da propriedade. Esta função é, portanto, uma imposição jurídica para que possa ser exercido o direito de propriedade do cidadão.

³³⁰ CUNHA JÚNIOR. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 690

³³¹ CUNHA JÚNIOR. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 691.

Souto Maior Borges³³² esclarece que inexistente, no atual regime jurídico, direito de propriedade sem observância da função social. Esta não é um simples apêndice ou acessório do domínio, tanto que, o direito de propriedade (previsto no inciso XXII do art. 5º³³³ da Constituição) está próximo da previsão do atendimento dela (inciso XXIII do art. 5º). Com isso, o referido autor quer informar que a função social deve ser necessariamente observada.

Em linhas gerais, a propriedade urbana cumpre sua função social quando atendidas as exigências de ordenação da cidade previstas no plano diretor (Art. 182, §2º da CF³³⁴); a propriedade rural atende à função social quando atende aos requisitos previstos no art. 186 da CF.

A função social, assim, representa um dever do proprietário, cujo cumprimento pode ser exigido pela coletividade. Para estimular o cumprimento deste dever, o ordenamento jurídico estabeleceu algumas medidas restritivas ao direito de propriedade, dentre as quais está o uso da tributação progressiva.

Nesse cenário, mostra-se relevante expor a classificação existente na doutrina acerca da função fiscal e extrafiscal de um tributo e explicar o que seja progressividade.

Nessa classificação, fala-se em função fiscal, quando um determinado tributo tem a função precípua de angariar recursos para o respectivo ente que o instituiu. Sua função primordial é, portanto, a de aumentar as receitas do ente. Por outra via, fala-se em função extrafiscal, quando se pretende utilizar aquele tributo com uma finalidade diferente da simples arrecadação, com um objetivo principal de fomentar ou desestimular uma conduta (ou resultados econômicos).

³³² BORGES, José Souto Maior . *IPTU: Progressividade*. In Revista de Direito Tributário 59, p. 73/94. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 76.

³³³ Art. 5º (...):XXII - é garantido o direito de propriedade;
XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

³³⁴ 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;

Geraldo Ataliba³³⁵ destacava que a função extrafiscal utilizava instrumentos tributários para atingir objetivos alheios à arrecadação de recursos, estimulando ou coibindo condutas, com vistas a outros valores constitucionalmente consagrados.

Por exemplo, caso o governo queira estimular a o consumo por meio do crédito, ele reduz a alíquota do IOF, tornando o crédito mais barato; caso ele pretenda desestimular a atividade de produção e consumo do cigarro, aumenta o preço do IPI do produto, o que o torna mais caro para o consumidor final.

Desse modo, parece claro que as progressividades citadas até aqui relativizaram o princípio da capacidade contributiva, com vistas à realização de outros objetivos consagrados no texto constitucional. Os critérios para a aplicação destas progressividades são completamente alheios aos sinais de potencialidade econômica ou à capacidade de contribuir dos proprietários.

Contudo, isto não significa que a capacidade contributiva não tenha qualquer relação com a função social, como, por exemplo, sustenta Roque Carrazza³³⁶. Não é possível, por exemplo, estabelecer uma alíquota progressiva muito grande, sob pena de caracterizar o confisco, que, como visto, está relacionado ao princípio da capacidade contributiva, representando, portanto, um limite.

Destaque-se, todavia, que a construção realizada até aqui não se relaciona com a possibilidade de aplicação da capacidade contributiva e da progressividade ao IPTU ou ao ITR e nem significa que a extrafiscalidade não tem qualquer relação com o princípio da capacidade contributiva.

Primeiro, os referidos impostos devem, sim, ser aplicados em consonância com a capacidade contributiva e devem, quando for possível, utilizar a progressividade para atingir este fim. Apenas o que se defende no estudo é que a progressividade prevista no inciso II do §4º do art. 182 e no inciso I, §4º do art. 153 tem uma relação mais branda com a capacidade contributiva, posto que o critério de majoração não diz respeito à

³³⁵ ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*. In Revista de Direito Público (RDP) 93/233, p. 233.

³³⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 127.

riqueza ou capacidade de contribuir com as despesas públicas, mas sim à inércia do proprietário no tempo, ante o seu dever de respeitar a função social da propriedade.

A esse abrandamento ou relativização da capacidade contributiva nos tributos com natureza extrafiscal Estevão Horvath³³⁷ dá o nome de “elasticidade”. Para ele, os limites para que se atinjam o confisco ou a capacidade contributiva são mais amplos, o que não significa que não possa existir ofensa à capacidade contributiva e confisco em tributos extrafiscais³³⁸.

É fato que a única relação que as progressividades, em face da razão social, guardam com a capacidade contributiva é aquela faceta relacionada ao excesso ou confisco, que é caracterizada como limite. Não existe uma capacidade contributiva aqui relacionada à graduação do tributo, conforme demonstração de riqueza. Não se trata de uma justiça fiscal, mas sim de uma sanção.

Assim, como a progressividade em decorrência da função social constitui-se como instrumento de sanção de cunho eminentemente extrafiscal, a sua relação com a capacidade contributiva é relativizada, de modo que o critério que lhe é peculiar é justamente outro, que não o potencial para contribuir com as despesas necessárias para o funcionamento do Estado.

Entretanto, essas progressividades não podem simplesmente ignorar a capacidade contributiva, para não incorrer em confisco. A relação com tal princípio é relativizada, mas não deixa de existir, de modo que ela se apresenta como um limite para a função extrafiscal.

3.3.5 Progressividade

³³⁷ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 91/92.

³³⁸ É o que defende Sacha Calmon Navarro Coelho (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense. 2ª edição, 1990, p. 335/336) quando afirma que seria proibido suscitar o confisco nos casos em que o tributo apresenta um objetivo extrafiscal.

No seu aspecto eminentemente fiscal³³⁹, a progressividade consiste em uma técnica, em um instrumento de tributação que impõe o aumento progressivo das alíquotas, conforme cresce a base de cálculo^{340 341}. Percebe-se, com isso, que a progressividade aumenta o imposto além da simples proporcionalidade.

A doutrina brasileira, em geral³⁴², reconhece que a progressividade é uma técnica de tributação que homenageia a capacidade contributiva³⁴³. Nesse sentido, tratando-se de um instrumento de imposição principiologicamente inexorável, a progressividade deve, sempre que for possível, ser aplicada aos tributos, apresentando a estrutura de uma regra³⁴⁴.

Como destaca Roque Antonio Carrazza³⁴⁵, o nosso regime jurídico exige que a progressividade seja aplicada, a princípio, para todos os impostos, justamente porque sua implementação é a forma de concretizar a capacidade contributiva.

³³⁹ Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In. “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 54/55) distingue a progressividade fiscal da progressividade extrafiscal. Segundo ele, a progressividade fiscal é aquela cujo aumento da alíquota está relacionado diretamente a base de cálculo do tributo, visando incrementar a arrecadação. Já a progressividade extrafiscal visa promover outros valores caros ao ordenamento jurídico, de modo que o aumento da alíquota é realizado visando concretizar estes objetivos.

³⁴⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Baruei/SP, Manole: 2004, p. 39.

³⁴¹ José Maurício Conti (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997., p. 76/78) destaca que já houve debate acerca da justiça fiscal da progressividade, mas que a maioria doutrinária reconhece que ela é efetivo instrumento de justiça.

³⁴² A título de exemplo, Misabel Derzi (DERZI, Misabel. *Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações*. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 178) e Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In. “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49) reconhecem a progressividade como um instrumento de realização da capacidade contributiva. Ives Gandra Martins (MARTINS, Ives Gandra. *Princípios Constitucionais Tributários*. In “Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18”. Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo, 1993, p. 5/11) opõe-se à ideia e critica demasiadamente a progressividade.

³⁴³ Klaus Tipke (TIPKE, Klaus. *Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário*. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-527, p. 527) defende que a progressividade ofende a isonomia, pois concede um tratamento desigual. Para ele, a progressividade somente se justifica com base em uma questão de política social, que somente pode ser realizada por Lei. Esta ideia não se coaduna com as posições firmadas no trabalho, pois, aparentemente, a concepção de isonomia desse autor parece fazer referência à mera posição formal entre os contribuintes. Para ele, a equiparação deve ser proporcional para ser justa. Todavia, este raciocínio não é abraçado neste estudo.

³⁴⁴ Vide sobre o assunto a nota 145.

³⁴⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 99/100.

Trata-se de uma ferramenta que atende exatamente ao fim por ela proposto: cobra-se mais daquele que apresenta uma maior capacidade de contribuir. A progressividade é embasada na ideia de igualar os sacrifícios suportados pelos contribuintes distribuindo o peso das despesas públicas de maneira mais equitativa³⁴⁶.

Aqueles contribuintes que apresentam maior capacidade contributiva devem contribuir mais, não apenas proporcionalmente, mas progressivamente. Se a alíquota do imposto de renda fosse 10% para todos os rendimentos, a capacidade contributiva não estaria sendo respeitada, pois o pobre sacrificar-se-ia muito mais para pagar os 10% dos seus rendimentos, em comparação aos mais abastados.

Dentro da ideia de mínimo existencial e da inexistência de capacidade contributiva antes da sua superação, também não seria justo que alguém que ultrapasse este mínimo contribua na mesma proporção que aquele que supera e muito estes limites. A progressividade vem justamente tornar esta equação mais justa, para impor que as maiores capacidades de contribuir paguem uma alíquota maior. Mas não é esta a maior polêmica da progressividade.

Muito já se discutiu acerca da aplicação da progressividade para todos os impostos, em especial no tocante a uma classificação doutrinária relacionada a esta espécie tributária, que os distingue em reais e pessoais. Esta classificação defende, em resumo, que os impostos pessoais são aqueles que levam em consideração as condições individuais do contribuinte, na definição do fato gerador, da base de cálculo ou da alíquota. Os impostos reais, por outra via, são aqueles que levam em consideração aspectos não atrelados diretamente ao sujeito passivo, tal como um bem ou um negócio jurídico.

Exemplo clássico de imposto pessoal é o imposto de renda, enquanto exemplos de impostos reais são o imposto sobre a propriedade territorial urbana ou imposto sobre transmissão de bens imóveis.

³⁴⁶ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 80/81.

Durante muito tempo, autores defenderam que a progressividade não poderia ser aplicada aos impostos ditos reais, pois, segundo essa corrente, estes impostos não permitiriam a consideração de aspectos pessoais dos contribuintes, o que obstaría, nessa linha de raciocínio, a própria aplicação da capacidade contributiva. Essa doutrina defendia, assim, a impossibilidade de aplicação da capacidade contributiva, na sua feição subjetiva, aos denominados impostos reais.

Esse pensamento contraria, frontalmente, todas as premissas consideradas no estudo, que apontam para a aplicação da capacidade contributiva para todas as espécies tributárias, sendo ainda mais forte no tocante aos impostos. A própria classificação de impostos em reais e pessoais parece ser um grande equívoco, pois confunde e ofusca critérios de mensuração da capacidade.

Geraldo Ataliba³⁴⁷ afirmava que todos os impostos, sem exceção, estão sujeitos à aplicação do princípio da capacidade contributiva, de modo que não poderia ser negada a aplicação da progressividade a eles. Segundo o autor, todos os impostos poderiam ser progressivos, entendimento este que fortalece as conclusões deste trabalho.

A corrente que defende a não aplicabilidade da capacidade da progressividade para impostos ditos “reais” sempre invoca um exemplo de uma senhora cuja renda não poderia fazer frente à crescente despesa com IPTU de um imóvel extremamente caro na Avenida Paulista, no Município de São Paulo/SP; imóvel este no qual ela residira por toda a sua vida, onde os seus filhos cresceram, com o qual ela claramente mantinha um laço afetivo forte. A doutrina que o invocava afirmava que a progressividade/capacidade contributiva atingiria resultado diferente do objetivado, o que não seria admissível.

Esse exemplo não se presta para o fim pretendido e deturpa todos os critérios da capacidade contributiva. A grandeza avaliada pelo imposto é a propriedade de imóvel, que não se relaciona com a renda do indivíduo. Em verdade, a riqueza e capacidade contributiva que deve ser observada é a do imóvel e não a renda anual do proprietário, que é fato totalmente alheio àquele imposto.

³⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In. “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49.

É possível considerar sem capacidade contributiva para pagar impostos sobre o patrimônio, uma pessoa que tem um legado de 50 milhões? A resposta é obviamente negativa. Exemplo similar seria o de um cidadão que resolve comprar uma Ferrari e cuja renda sofre uma redução em decorrência de uma crise nos seus negócios, e que, por isso, nega-se a pagar IPVA. São fatos alheios à norma do tributo analisado e que, em decorrência disso, devem ser ignorados para a avaliação jurídica da capacidade contributiva.

Ante tudo o que foi colocado, percebe-se que a progressividade não é propriamente um princípio, mas sim uma técnica. Com isso, no âmbito tributário, a progressividade mostra-se como um instrumento de realização da capacidade contributiva, a qual deve ser aplicada sempre que cabível.

3.3.6 Seletividade

A seletividade está expressa na Constituição Federal no tocante a dois tributos específicos: o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), no inciso I do §3º do Art. 153, e o Imposto sobre 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 iniciem-se no exterior (ICMS), no inciso III, §2º do art. 155 da CF.

Também trata-se de uma imposição constitucional na forma de uma regra.

A seletividade, de acordo com Aliomar Baleeiro³⁴⁸, “quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécie de mercadoria”. O dispositivo que prevê a seletividade, para o autor, recomenda ao legislador que “estabeleça as alíquotas em razão inversa à imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado”.

Indica, assim, que as alíquotas devem ser menores quanto mais elas sejam essenciais à alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico e higiênico das classes mais

³⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490.

numerosas. Dessa forma, “o discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará seleção das mercadorias e da relatividade das alíquotas”³⁴⁹.

Segundo José Maurício Conti³⁵⁰, trata-se de uma forma de aplicar a capacidade contributiva a estes dois tributos específicos que incidem sobre o consumo, para reduzir o custo dos produtos que fazem parte do mínimo existencial dos indivíduos.

Mas essa característica de essencialidade mostra-se muito aberta, de modo que a caracterização do que seja um produto essencial torna-se muito discutível. Um indivíduo abastado pode ter uma concepção de essencialidade diferente da de um indivíduo que sobrevive com um salário mínimo.

Aliomar Baleeiro³⁵¹ esclarece que a palavra essencialidade “refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo”.

Ricardo Lobo Torres também segue essa linha para reconhecer o princípio da seletividade como sendo um subprincípio da capacidade contributiva.

Percebe-se que a seletividade guarda, sim, relação com o princípio da capacidade contributiva quando impõe a utilização de alíquotas menores para produtos ligados ao mínimo existencial dos indivíduos, reduzindo o seu custo e tornando-os mais acessíveis a um número maior de indivíduos.

A seletividade promove, portanto, ainda que indiretamente, a proteção do mínimo existencial dentro das peculiaridades fiscais dos tributos incidentes sobre o consumo, de modo que a sua imposição deve ser observada.

³⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 491.

³⁵⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 166.

³⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 491.

4. DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

O Supremo Tribunal Federal é, no Brasil, o tribunal responsável pela guarda da Constituição Federal, conforme preceitua o art. 102 deste texto normativo. Sendo o intérprete final do texto constitucional, a Corte Suprema encontra-se no vértice da hierarquia estrutural do sistema judicial brasileiro.

Essa relevância não é desprezável, pois, dentro da sistemática judicial brasileira, o STF constrói, constantemente, o conteúdo do texto normativo de maior hierarquia, que é a Constituição Federal de 1988.

A avaliação de um princípio constitucional não pode, portanto, ignorar a posição da Corte Suprema sobre ele, o que será realizado agora.

4.1. IMPOSTOS REAIS X PESSOAIS

Como mencionado no capítulo anterior, uma grande parte da doutrina brasileira faz uma classificação que divide a espécie tributária dos impostos em “reais” e “pessoais”³⁵².

Essa classificação acabou sendo discutida pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, levada por meio do Recurso Extraordinário nº. 153.771/MG, em sede de Mandado de Segurança, provocado por um contribuinte que contestou a constitucionalidade de uma lei municipal de Belo Horizonte, de nº. 5.641 de 1989, a qual estabelecia alíquotas progressivas para a cobrança do IPTU.

O recurso impugnava o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, o qual havia mantido a sentença de primeiro grau para reconhecer a constitucionalidade da progressividade adotada pelo Município de Belo Horizonte/MG. O entendimento utilizado por aquela corte era de que a progressividade extrafiscal prevista no §4º do art. 182 não seria a única autorizada pela Constituição.

O contribuinte que se insurgiu contra a decisão sustentou violação do art. 156, §1º e do art. 182 da CF, defendendo, basicamente, que estes dispositivos evidenciavam que a única progressividade possível para o IPTU seria aquela referente à função social. Argumentou ainda que a capacidade contributiva seria respeitada com a aplicação proporcional da mesma alíquota, de modo que o imposto aumentaria conforme fosse valorizado o valor do imóvel (fls. 499/500 do acórdão).

Em resumo, o objeto do citado julgado, que foi o *leading case*³⁵³ da matéria, era justamente a possibilidade de aplicação da progressividade fiscal, enquanto manifestação da capacidade contributiva além da extrafiscal prevista no §4º do art. 182 da CF, para o IPTU. Essa discussão foi além, quando da prolação do voto-vista do Ministro Moreira Alves e envolveu uma classificação doutrinária que dividia os impostos em reais e pessoais.

Percebe-se, assim, que a discussão realizada enveredou, no segundo plano, para um âmbito mais amplo e ainda mais relevante, pois refere-se à própria concreção do princípio da capacidade contributiva e de sua amplitude normativa.

Isso porque o julgado reconheceu, de forma muito clara, que a progressividade fiscal é um instrumento de aplicação da capacidade contributiva para os impostos, de modo que, reconhecendo a impossibilidade de aplicar a progressividade aos ditos impostos “reais”, o tribunal estaria decidindo, também, pela não aplicação do princípio em qualquer imposto que se encaixasse em tais características.

Mais que isso: as conclusões colocadas nos votos permitem concluir que o Supremo Tribunal Federal considerava que a progressividade fiscal confundia-se com o próprio princípio da capacidade contributiva, restringindo mais ainda sua amplitude e alcance.

³⁵³ A progressividade já havia sido discutida pelo STF na ordem constitucional anterior (Recurso em Mandado de Segurança 16.798/SP) quando havia sido julgada constitucional. Ainda no regime da Constituição anterior, o STF havia se manifestado no sentido de que não poderia haver progressividade no IPTU com base na quantidade de imóveis do contribuinte, conforme revela a súmula 589: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.”

Essa conclusão está expressamente registrada no voto do ministro Carlos Velloso (fls. 507) e no voto do ministro Moreira Alves (fls. 534/535). Estes votos serão mais detalhadamente analisados a seguir.

Também foi reconhecido que a progressividade extrafiscal não possui relação com a capacidade contributiva do contribuinte (fls. 535) a qual sequer seria considerada quando da instituição progressividade, mas com outras finalidades. No curso da discussão, vários aspectos relevantes sobre o princípio foram tratados de forma expressa pelo tribunal.

O Ministro Relator Carlos Velloso destacou, ao apresentar o seu voto no Recurso Extraordinário 153.771/MG, que, independentemente da persecução da pessoalidade que deve ocorrer sempre, todos os impostos estão sob a égide do princípio da capacidade contributiva (fls. 509/511). Em outras palavras, o Ministro Relator coloca que a pessoalidade deve ser permanentemente buscada e ser aplicada “sempre que possível”, mas o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado sempre, independentemente do caráter pessoal do imposto.

É possível inferir, portanto, que o Ministro Relator entendeu que a pessoalidade não se confunde com a capacidade contributiva, mas que seria apenas um dos seus aspectos que deve ser sempre buscado e considerado. Na exposição de suas razões, o ministro evidencia que a ausência de pessoalidade não impede a consideração da capacidade contributiva. A pessoalidade seria, portanto, um dos instrumentos da aplicação do princípio, mas não o único.

Esse raciocínio é coerente com algumas premissas estabelecidas no trabalho. A seletividade foi relacionada ao princípio da capacidade contributiva e é aplicada aos impostos que, por sua natureza, dificultam a aplicação da pessoalidade, como é o caso dos impostos sobre o consumo. A natureza do IPI e do ICMS, os quais incidem sobre o consumo, demandam uma aplicação distinta da capacidade contributiva, não para considerar as características pessoais do sujeito passivo, mas sim do produto e da sua essencialidade para os consumidores de forma geral.

Além disso, percebe-se que o posicionamento do Ministro Carlos Velloso coloca o princípio como um imperativo a ser observado sempre, para todos os impostos, de modo que apenas a impossibilidade de aplicação poderia justificar a não observância da capacidade contributiva, entendimento este revelado no item 3.1.2, do capítulo anterior.

O Ministro Carlos Velloso (fls. 522/523) ainda prossegue no seu voto afirmando que a aplicação de progressividade ao IPTU é uma maneira de conceder a personalização a esse imposto, possuindo respaldo constitucional no art. 145, §1º e no art. 156, §1º, ambos da Constituição Federal. Ele conjuga os dois dispositivos para afirmar que a “função social” presente no §1º do art. 156³⁵⁴ seria diferente daquela mencionada pelo art. 182, §4º, ambos da CF. A função social prevista ali seria um função redistributiva.

Segundo a interpretação construída, a função social do art. 156, §1º estaria mais vinculada à questão da função redistributiva da carga tributária nos moldes dos objetivos buscados pela capacidade contributiva.

O Relator citou diversos autores para destacar (fls. 515) a diferença entre a progressividade fiscal, que possui respaldo no art. 145, §1º da CF, e a progressividade extrafiscal, denominada por ele de sanção e que possui abrigo constitucional no artigo 182, §4º, salientando que ambas têm funções distintas. Votou, nessa senda, pelo não provimento do recurso do contribuinte, para que fosse mantida a progressividade estabelecida para o IPTU de Belo Horizonte.

Perceba-se que a construção desenvolvida pelo Ministro Velloso busca harmonizar os dispositivos constitucionais, resultando em uma maximização da efetividade do princípio da capacidade contributiva, apontando para o estado ideal de coisas buscado pela norma. No entanto, não foi este o posicionamento que prevaleceu.

Seguindo outra linha de pensamento, o Ministro Moreira Alves inaugurou a divergência e apontou que, no sistema tributário nacional, o IPTU seria um tributo com

³⁵⁴ A redação do dispositivo à época do julgamento era a seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

características de imposto real. Para respaldar o seu raciocínio, o ministro fez um paralelo (fls. 534/535) da dívida do imposto com as obrigações denominadas de *propter rem*, utilizando como exemplo a possibilidade de, em ambos os casos, a dívida poder ser sub-rogada para outra pessoa. No caso do IPTU, a dívida seria substabelecida para a pessoa do adquirente, nos termos do art. 130³⁵⁵ do CTN.

Realiza este raciocínio (fls. 534) para concluir que o imposto em voga não leva em conta as características pessoais do contribuinte, justamente porque o adquirente pode assumir dívida que não era inicialmente sua, o que demonstraria, no seu entender, que inexistiria qualquer preocupação com a capacidade econômica no caso.

Com base nessa premissa, o Ministro Moreira Alves invoca uma classificação da doutrina que segrega os impostos em reais e pessoais para concluir que a capacidade contributiva não poderia ser aplicada para aqueles primeiros. No seu entender, a única progressividade admitida pela Constituição Federal para o IPTU seria a progressividade extrafiscal, que levaria em conta apenas o bem tributado, não a pessoa. Para tanto, ele faz uma interpretação conjunta do §1º do art. 156, com o art. 182, §4º, ambos da CF.

Note-se a relevância dessa ilação do ministro Moreira Alves que parece indicar que a relação tributária nos impostos reais seria entre o fisco e o bem, ignorando, de forma prática, as características do contribuinte. Isto inviabiliza a distribuição justa da carga tributária, justamente porque não seria juridicamente possível tomar aspectos pessoais dos contribuintes.

O ministro Moreira Alves arremata sua linha de entendimento (fls. 541/542), concluindo pela inconstitucionalidade da Lei de Belo Horizonte a qual não teria respaldo constitucional para permitir a cobrança de IPTU com alíquotas progressivas. Os demais ministros acompanharam, sem exceção, a divergência do Ministro Moreira Alves.

³⁵⁵ “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”

Todos os votos dos demais ministros pareciam preocupar-se mais em restringir a competência do município para definir o que seria função social da propriedade, do que propriamente discutir o caráter real ou pessoal do imposto. Muito se falou na existência de mais de 5 mil municípios para definir, cada um destes entes, o que seria função social da propriedade no seu entender. É o que fica muito claro durante os debates e no pronunciamento de votos dos ministros Moreira Alves (fls. 546), Ilmar Galvão (fls. 550) e Sydney Sanches (fls. 565).

Ministro Sepúlveda Pertence parece iluminar a discussão quando afirma que estava pessoalmente inclinado a admitir a progressividade, pois esta serviria de instrumento para a realização da justiça social. No entanto, no seu entender, a limitação imposta pelo texto constitucional era muito clara (fls. 570), de modo que a progressividade fiscal não seria possível para aquele imposto.

Nesse julgado, de extrema relevância na jurisprudência do STF, ficou muito evidente, com a exceção da posição do Relator, que o princípio da capacidade contributiva teve a sua eficácia extremamente restringida.

Dois argumentos foram utilizados para sustentar esse entendimento: a) a impossibilidade de aplicação da progressividade para a função fiscal do IPTU, pois a CF somente autorizaria a progressividade com base na função extrafiscal; b) a impossibilidade de aplicar a capacidade contributiva para os impostos ditos reais.

Esse posicionamento foi embasado, respectivamente, na interpretação conjunta do §1º do art. 156, com o art. 182, §4º, ambos da CF, para o caso da função extrafiscal, bem como na interpretação restritiva e imprópria da expressão “será pessoal”, constante da redação do §1º do art. 145, todos da CF, que fundamentou a ideia de que o excerto constitucional teria abraçado a classificação doutrinária entre impostos reais e pessoais para determinar que apenas nos impostos pessoais a capacidade contributiva deveria ser aplicada.

Tal posição do STF foi reforçada em mais um julgamento histórico, que foi o RE 234.105/SP. Neste julgado o contribuinte apresentou um recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP) o qual havia convalidado a

progressividade fiscal instituída pela Lei Municipal n.º. 11.154/1991, que havia estabelecido a progressividade fiscal do Imposto Sobre Transmissão Inter vivos de bens imóveis – ITIV³⁵⁶.

O acórdão impugnado do TJ/SP decidiu que a lei tinha respaldo do art. 145, §1º da Constituição e no princípio da isonomia, pois utilizava um elemento objetivo que exteriorizava a capacidade contributiva do indivíduo que era o valor venal do imóvel (fls. 824).

Os argumentos dos contribuintes para contestar a progressividade foram, precipuamente, que a progressividade era autorizada pela Constituição de forma taxativa apenas para o IPTU, ITR e IR (fls. 825). Em suma, sustentou que a progressividade somente seria admitida onde a constituição autorizasse expressamente.

O ministro Carlos Velloso repete uma boa parte da sua argumentação tecida no RE 153.771, sem destacar, novamente, a classificação doutrinária em impostos reais e pessoais. Consignou em seu voto que a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os impostos, o que não significa que todos os impostos devem ser progressivos.

Ele evidencia que, em alguns impostos, a capacidade contributiva é efetivada pela progressividade, mas não em todos eles. Nos seus dizeres, no caso do ITIV, a capacidade contributiva “realiza-se proporcionalmente ao preço de venda. (...)” (fls. 836). Dito de outro modo, no ITIV a capacidade contributiva seria realizada, segundo o entendimento do ministro, pela proporcionalidade.

Por essas razões, ele deu provimento ao recurso para julgar inconstitucional a lei municipal impugnada na parte em que estabeleceu a progressividade fiscal do ITIV. Reconheceu que a capacidade contributiva no referido imposto somente poderia se dar por meio da proporcionalidade, não admitindo a progressividade.

³⁵⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Registre-se que o posicionamento do Ministro Carlos Velloso, em que pese não adote o mesmo fundamento de decidir do Ministro Moreira Alves RE 153.771, acaba aderindo ao resultado exposto por ele. Isso porque, se ele reconhece que a capacidade contributiva naqueles impostos é realizada pela proporcionalidade, imediatamente impede a aplicação da tributação progressiva. Merece destaque apenas o fato de que o Ministro distingue o princípio da capacidade contributiva da progressividade, mas aplica um entendimento também restritivo ao princípio.

A parte promissora desse julgado ficou por conta do voto do ministro Marco Aurélio Mello, que não havia participado do julgamento do RE 153.771. Ele destacou que entende que a capacidade contributiva aplica-se a todos os impostos. Segundo ele, não caberia distinção entre os impostos pessoais e os reais (fls. 843) e nem afastar um critério de definição do *quantum* devido a título de tributo, que era a capacidade econômica. Entrementes, encampou as razões e a conclusão do relator, no sentido de que, no caso, a capacidade contributiva era aplicada mediante a proporcionalidade para o caso do ITIV.

Os outros ministros, entretanto, acompanharam o relator apenas na conclusão, adotando como fundamento a distinção entre os impostos reais e pessoais, de modo que a progressividade, enquanto representação da capacidade contributiva, não poderia ser aplicada aos impostos reais, como era o caso do ITIV. Repetiram as razões consignadas no julgamento do RE 153.771, que já foram mencionadas linha acima.

Seguiram esse raciocínio os ministros Nelson Jobim (fls. 839), Maurício Correia (fls. 840), Ilmar Galvão (841), Sepúlveda Pertence (fls. 844), Octávio Gallotti (fls. 846) e Sydney Sanches (fls. 847).

Importante observar, por outro lado, que nesse caso apenas um argumento sustentou o entendimento pela impossibilidade de aplicar a progressividade fiscal ao caso do ITIV, que foi justamente a interpretação restritiva da locução “será pessoal” do §1º do art. 145 da CF. O argumento da função extrafiscal da progressividade não foi considerado aqui, pois o ITIV não tinha uma previsão similar ao então §1º do art. 156 da CF.

Os julgados citados fundamentaram a edição, em 2003, das súmulas 656 e 668 do Supremo Tribunal Federal as quais prescrevem o seguinte:

Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

Súmula 668: 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.

Entretanto, houve um fato específico que desencadeou um início de mudança de entendimento da Corte Suprema. Em 14/09/2000, foi publicada a Emenda Constitucional nº 29 que modificou a redação do §1º do artigo 156³⁵⁷ para prever a possibilidade de que fossem estabelecidas alíquotas progressivas em razão do valor venal e do uso ou localização do imóvel para o caso do IPTU.

Essa nova possibilidade de instituição de uma progressividade efetivamente fiscal não pacificou a questão, mas sim reabriu a discussão no STF. Isso porque a maioria da Corte havia adotado o entendimento de que os impostos reais, como seria o caso do IPTU, não comportariam a progressividade fiscal justamente em virtude das características daqueles impostos, que não permitiam a consideração de aspectos individuais dos contribuintes, mas apenas as características do bem ou patrimônio tributado. Segundo as premissas daquele entendimento, a única progressividade que era admitida para o caso do IPTU era a extrafiscal, relacionada à função social da propriedade. No caso do ITIV, sequer nestes casos, a progressividade era possível, pois faltava a autorização constitucional.

³⁵⁷ Art.156 – [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I 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”.

A referida EC veio de encontro ao posicionamento do STF, o que ensejou a própria discussão acerca da possibilidade de a emenda ser julgada inconstitucional³⁵⁸. Vale observar que a própria súmula 656, já referida, somente foi editada em 2003, posteriormente, portanto, à edição da EC, o que aparentava a manutenção do entendimento do STF no sentido de que a progressividade e a própria capacidade contributiva não poderiam ser aplicadas para os impostos ditos reais.

Ante a nova previsão constitucional, municípios do país instituíram progressividades que continuaram sendo contestadas judicialmente pelos contribuintes prejudicados com a maior tributação. Após alguns anos, os recursos extraordinários que discutiam a legitimidade da progressividade fiscal embasada na nova redação do §1º do art. 156 começaram a ser apreciados pelo STF.

No entanto, quando o embate finalmente adentrou o âmbito da Corte Suprema, a composição da corte já era bem diferente daquela que decidiu os julgados paradigmas, em especial o RE 153.771 e o RE 234.105. Vários ministros já haviam se aposentado e deixado aquele tribunal.

O novo palco da discussão foi o RE 423.768, cuja relatoria coube ao ministro Marco Aurélio, que salientou que, mesmo antes da EC 29/2000, já defendia que a capacidade contributiva prevista no §1º do art. 145 da CF visava um valor social relevante atinente à justiça fiscal entre os contribuintes, posicionamento este que já havia sido manifestado no próprio julgamento do RE 234.105³⁵⁹. O relator também destacou que o posicionamento do STF adotado no julgamento do RE 153.771 não admitia a progressividade embasada no valor venal do imóvel (fls. 291), mas que, no seu entender, a capacidade econômica do contribuinte poderia ser verificada sob os mais diversos ângulos, incluindo o valor do imóvel. (fls. 292).

Com essas premissas fincadas, o ministro passou a analisar se a EC 29/2000, que alterou o §1º do art. 156 da CF, suprimiu alguma garantia ou direito individual, a ponto

³⁵⁸ É o que se depreende do relato do RE 423.768/SP quando o ministro Marco Aurélio salienta (fls. 287/288) que o acórdão proferido pelo TJ/SP, o qual foi impugnado por recurso extraordinário, acolheu a alegação de que a EC 39/2000 violou cláusula pétrea.

³⁵⁹ Insta lembrar que o ministro não participou do julgamento do RE 153.771.

de violar cláusula pétrea nos termos previstos no §4º³⁶⁰ do art. 60 da Constituição Federal (fls. 294).

Com base no mencionado posicionamento, manifestado no julgamento do RE 234.105, o relator entendeu que não houve qualquer violação a direito ou garantia individual, posto que o texto primitivo já autorizava a capacidade contributiva e, conseqüentemente, a progressividade. Inexistia, desse modo, um direito a não ser submetido à progressividade, como entendeu o acórdão recorrido do TJ/SP o qual, nos termos usados pelo relator, estendeu o conceito de cláusula pétrea.

Ele destacou que o STF não havia entendido que não cabia progressividade para o caso do IPTU. No seu entender, a Corte definiu, em uma interpretação de toda a ordem vigente, que não poderia haver a consideração de elementos alheios ao texto constitucional para realizar a tributação. Em outras palavras, a Corte teria entendido que a progressividade fiscal teria de ser expressamente autorizada para ser aplicada no IPTU (fls. 295).

Todavia, não foi isso que ocorreu na realidade. Como visto anteriormente, aquela Corte optou por adotar uma classificação doutrinária discutível, relacionada às características pessoais ou reais, com a conseqüente restrição ao princípio em voga, reduzindo drasticamente o seu alcance e o seu conteúdo³⁶¹.

Nessas bases, o relator acolheu e deu provimento ao Recurso Extraordinário do município de São Paulo para julgar constitucional a progressividade estabelecida pela

³⁶⁰ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)

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

I - a forma federativa de Estado;

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

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

³⁶¹ A Ementa do RE 248.892/RJ evidencia quanto ao inferido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU PROGRESSIVO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ARTIGO 67 DA LEI Nº 691/84. PRECEDENTES. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a progressividade do IPTU, que é imposto de natureza real em que não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, só é admissível, em face da Constituição Federal, para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade. 2. O artigo 67 da Lei nº 691/84, do Município do Rio de Janeiro, que instituiu a progressividade do IPTU levando em conta a área e a localização dos imóveis - fatos que revelam a capacidade contributiva -, não foi recepcionado pela Carta Federal de 1988. 3. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 248892, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 09/11/1999, DJ 31-03-2000 PP-00063 EMENT VOL-01985-06 PP-01265)

lei municipal nº. 13.250/2001, que alterou a redação da lei 6.989/1966 por entender que ela concretizava o princípio da capacidade contributiva por meio de um critério idôneo, qual seja, o valor venal.

A ministra Carmen Lúcia acompanhou o voto do relator, fazendo várias observações precisas e técnicas. Fez uma breve digressão acerca do entendimento do STF quanto à progressividade do IPTU antes da EC 29/2000, para depois analisar o caso concreto em julgamento.

Primeiro analisou a progressividade fiscal e o IPTU (fls. 300/302) para inferir que a progressividade não é a capacidade contributiva prevista no §1º do art. 145 da CF. A progressividade seria uma técnica de implementação da capacidade contributiva, não se confundindo com ela (fls. 300).

A Ministra salientou que, em que pese reconheça o caráter real do IPTU, este não implica na impossibilidade de aplicar o §1º do art. 145 para esse tipo de imposto (fls. 301). A ministra registra que a Constituição aponta, naquele dispositivo, para uma preferência por impostos pessoais, mas que isso não significa ela não se aplique para os impostos ditos reais, em um evidente posicionamento contrário ao firmado anteriormente pela Corte Suprema.

A julgadora prosseguiu expondo que, nos impostos reais, a princípio não seria possível mensurar a capacidade contributiva global, mas que isto não impediria o estabelecimento de uma presunção de que aqueles que possuem imóveis de maior valor possuem, também, uma maior capacidade contributiva (fls. 301). Afinal, as exceções não poderiam fundamentar a regra geral.

Assim, a ministra concluiu (fls. 304) que a EC 29/2000, ao contrário de infirmar as cláusulas pétreas da capacidade contributiva e da isonomia, fortaleceu-as. Os ministros Joaquim Barbosa (fls. 307) e Sepúlveda Pertence (fls. 308/309) também acompanharam este entendimento, valendo ressaltar que este último já era simpático à possibilidade de aplicar a progressividade ao IPTU, mas havia entendido que a redação anterior a EC 29/2000 do §1º do art. 156 da CF não admitia a interpretação nesse sentido.

Pediu vista o ministro Ayres Britto que asseverou (fls. 318) que, doutrinariamente, antes mesmo da EC 29, já era possível defender a aplicação da progressividade ao IPTU, fazendo referência ao voto do ministro Carlos Velloso quando do julgamento do RE 153.771/MG. A edição da EC possibilitou a revisitação do tema, tanto doutrinariamente como judicialmente.

O ministro faz todo um apanhado do Estado Brasileiro, da aplicação da igualdade no âmbito tributário, que se apresenta, nas palavras dele, “(...) como fórmula ou critério da mais justa participação dos contribuintes no aporte dos recursos financeiros de que o Estado precisa para se manter enquanto máquina administrativa (...)” (fls. 319). O Ministro Ayres Britto continuou afirmando que a atividade impositiva deve buscar alcançar este objetivo graduando as tributações para onerar as maiores capacidades de contribuir (fls. 320).

Seguindo a linha de raciocínio, o Ministro afirmou que a graduação é melhor implementada nos impostos pessoais, mas que a expressão “caráter pessoal” não visa classificar os tributos, mas sim reforçar a busca por este elemento. Segundo o seu entendimento, nem mesmo os impostos reais poderiam eliminar os ingredientes da pessoalidade para a sua abstrata conformação. Os elementos pessoais deveriam ser considerados mesmo nos impostos reais (fls. 321).

Para corroborar a construção interpretativa realizada, o ministro Ayres Britto afirma (fls. 321) que a relação jurídico-tributária é entre sujeitos de direitos, dentre os quais está o sujeito passivo. Assim, a “pessoalidade” mencionada no §1º do art. 145 da CF impõe que elementos da pessoalidade do sujeito passivo sejam levados em conta, mesmo no caso de impostos reais. Refuta, assim, aquele raciocínio equivocado do Ministro Moreira Alves no RE 153.771 de que a relação nos impostos reais seria entre o fisco e o imóvel que ensejava a tributação via IPTU.

Com isso, a justiça social seria realizada levando em conta a capacidade contributiva de cada contribuinte, o que, no caso do IPTU, seria revelada pela propriedade imobiliária urbana. Aqueles que possuem a propriedade imobiliária de maior valor apresentam uma maior capacidade contributiva, devendo contribuir mais.

Seguindo o fluxo de ideia, o ministro acentua que a capacidade contributiva é uma imposição nos impostos pessoais; nos impostos reais ela somente não deve ser aplicada no caso de impossibilidade de sua realização, hipótese a que se referiria a expressão “sempre que possível” do art. 145, §1º da CF (fls. 323).

O ministro sustenta que a antiga redação do §1º do art. 156 da CF apenas salientava a possibilidade de progressividade extrafiscal, mas que a progressividade fiscal decorria dos demais princípios voltados para a realização da justiça social-tributária, qual seja a isonomia e a capacidade contributiva (fls. 323/324).

Com todas essas considerações, o ministro Ayres Britto votou com o relator para acolher e prover o Recurso Extraordinário 423.768 do município de São Paulo. Votou ainda o ministro Gilmar Mendes, que também acompanhou o relator. Este foi o primeiro posicionamento do plenário com a nova composição perante a discussão da EC 29/2000, mas no qual alguns ministros não votaram (Ricardo Lewandowsky, Dias Toffoli, Ellen Gracie, Cezar Pelluso e Celso de Mello).

Ficou claro que a antiga posição do STF, ante essa nova realidade, não mais se sustentava, fato este que restou cabalmente comprovado no julgado 562.045/RS, submetido ao rito da Repercussão Geral, no qual o Estado do Rio Grande do Sul contestava um julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que havia declarado inconstitucional a lei estadual 8.821/89, a qual instituíu um regime progressivo de alíquotas para o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD³⁶².

Nesse julgado, o Ministro Relator Ricardo Lewandowsky, que não participou do RE 423.768, buscou amparo na jurisprudência passada do tribunal e utilizou a classificação entre impostos reais e pessoais para concluir que a capacidade contributiva não deveria ser aplicada aos impostos reais, fazendo uma interpretação restritiva do §1º, do art. 145 da CF.

³⁶² Este imposto é de competência dos Estados, conforme dispõe o art. 155, inciso I da Constituição Federal.

O Ministro Relator fez uma analogia da impossibilidade de aferição da capacidade contributiva no caso do recebimento de herança. Segundo ele, a tributação progressiva do recebimento de heranças poderia prejudicar os herdeiros menos abastados, pois o recebimento de um legado menor por um herdeiro rico seria menos tributada.

O exemplo parece ser totalmente desconexo e considera fatos absolutamente distintos para realizar a discriminação.

A capacidade econômica para ser considerada no tocante ao imposto da herança é justamente o tamanho da herança a ser recebida, podendo considerar ainda outros aspectos como graus de parentesco. É o fato tributado que deve ser considerado e não a pessoa. Em verdade, olha-se o fato e buscam-se as características pessoais do indivíduo. Não se realiza o caminho inverso.

Tomar como parâmetro para a aferição de capacidade contributiva de um imposto (ITCMD) uma hipótese de incidência (renda) de outro imposto é totalmente descabido e apresenta um teor não técnico e alheio ao princípio e, portanto, ao ordenamento jurídico.

A capacidade contributiva está diretamente relacionada ao fato tributado naquele momento. Olham-se as características do sujeito no conseqüente, na tentativa de atribuir maior pessoalidade àquela tributação. Entrementes, parte-se, necessariamente, do fato tributado o qual deve possuir um conteúdo econômico mensurável.

Por exemplo: um cidadão que tenha um vasto patrimônio e teve um rendimento tributável, sem deduções, de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) em um determinado exercício será tributado pelo IRPF da mesma forma que um cidadão, sem patrimônio, que tenha auferido esta mesma quantia naquele ano. O rendimento auferido pela pessoa física nos anos anteriores não vai influenciar a análise da capacidade contributiva dos anos subseqüentes se o rendimento for completamente diferente. Uma pessoa pode ter obtido rendimento de 10 milhões de reais no ano anterior, colocar o valor na poupança e ser isento do IRPF no ano subseqüente.

É justamente por isso que o caso aventado pelo Ministro Lewandovsky foi infeliz. Caso dois herdeiros recebam uma herança, não é o patrimônio prévio que deverá ser

considerado para efeitos de tributação, mas sim o tamanho daquela herança que será recebida. O fato que revelará o tamanho da capacidade contributiva do contribuinte é o valor recebido a título de herança.

Prosseguindo, o Ministro Relator inferiu que a progressividade para os impostos reais somente poderia ser realizada com fins extrafiscais mediante autorização constitucional expressa. Mesmo nos casos em que a progressividade é expressamente autorizada, no seu entender, as finalidades objetivadas com ela seriam extrafiscais (fls. 22 e 23 do acórdão) e não poderiam considerar, diretamente ou exclusivamente, a capacidade econômica do contribuinte (fl. 27).

Abriu divergência o ministro Eros Grau sustentando que a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os impostos e não apenas aos pessoais, como defendeu o relator. Ele faz uma consideração interessante (fls. 30) acerca do art. 145, §1º da CF. No seu entender, existiriam duas imposições decorrentes do dispositivo: uma relativa à pessoalidade que deve ser dada aos impostos e outra relativa à graduação segundo a capacidade econômica.

Segundo o raciocínio construído pelo Ministro, a pessoalidade sempre deveria ser buscada, mas isto não significaria que a capacidade contributiva deve ser aplicada apenas para os impostos pessoais. A pessoalidade e a graduação segundo a capacidade econômica sempre devem ser buscadas. Este entendimento é similar àquele exposto pela Ministra Carmen Lúcia no julgamento do RE 423.768.

Após invocar posicionamentos doutrinários e o voto do próprio Ministro Velloso quando do julgamento do RE 153.771, o ministro Eros Grau concluiu que todos os impostos “podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. (...)”.

Para ele, a capacidade contributiva deve e pode ser aplicada, independente da classificação dos impostos em reais ou pessoais. Esta classificação seria irrelevante para a aplicação do princípio (fls. 36), de modo que ele deu provimento ao Recurso Extraordinário para declarar constitucional a lei gaúcha que estabeleceu a

progressividade, por entender que ela estava amparada no princípio da capacidade contributiva.

O Ministro Menezes Direito esclareceu (fls. 41/42), ao acompanhar a divergência, que a interpretação dada por Eros Grau ao §1º do art. 145 da CF é ampliativa do princípio, salientando que o dispositivo não faz a classificação entre real e pessoal, bem como não faria o menor sentido demandar uma autorização expressa e específica da Constituição para aplicar a progressividade quando ela já autoriza a realização da progressividade para todos os impostos, salvo naqueles casos onde fosse impossível aplicá-la.

A Ministra Carmem Lúcia aprofunda ainda mais (fls. 44/45) quando afirma que o §1º do art. 145 da CF representa a introdução, pelo constituinte originário, da igualdade material no âmbito tributário, de modo que sempre deve ser observada quando os estados interferirem no domínio individual dos particulares. No caso colocado, ela entendeu que o Estado do Rio Grande do Sul buscou concretizar a isonomia material mediante a técnica da progressividade, o que não se opunha aos mandamentos constitucionais, mas sim os concretizava.

O Ministro Joaquim Barbosa também seguiu (fls. 46) a mesma linha, salientando que a manutenção de uma alíquota única demonstra uma insensibilidade para as diferenças de capacidades econômicas dos contribuintes em consideração à base do tributo mensurada, igualando contribuintes que podem estar em situação distinta. Isto representa uma clara ofensa a isonomia material.

O Ministro Ayres Britto também acompanhou a divergência, mas fez uma série de pontuações relevantes, além daquelas já explanadas anteriormente. Ele reafirmou o posicionamento constante do acórdão do RE 423.768, o qual foi explanado acima, no sentido de que inexistente incompatibilidade constitucional entre alíquotas progressivas e impostos ditos reais (fls. 55).

O Ministro atentou para uma outra questão pertinente que diz respeito à súmula 668, a qual já foi mencionada neste ponto. Ayres Britto asseverou (fls. 55/56) que esta súmula era embasada em duas premissas que estavam fixadas na jurisprudência do STF: a) não era admitida progressividade fiscal, fundamentada no §1º do art. 145 da CF, tendo em

vista que o IPTU era um imposto real; b) somente se admitia um tipo de progressividade extrafiscal para o IPTU, a qual tinha relação única e exclusiva com a função social da propriedade, com vistas à política de desenvolvimento urbano, e era extraída da conjugação do §1º, 156, com o §4º do art. 182, ambos da Constituição.

Destacou-se com essa ponderação, que, para o caso do IPTU, existia mais de uma variável que deveria ser considerada para efeitos de instituição da progressividade. Ayres Britto deixou patente (fls. 56/57) que não bastava derrubar apenas uma das premissas estabelecidas pela Corte. Não se fazia suficiente a corte entender que a progressividade era admitida para impostos reais, pois o STF tinha um posicionamento que para o IPTU era necessária a alteração dos dispositivos constitucionais envolvidos, o que ocorreu com a EC 29/2000. Desse modo, a súmula 668 permanecia incólume, pois somente tratava do IPTU.

Mas esse entendimento servia apenas para o caso do IPTU, de modo que, nos demais impostos reais, a alteração de posicionamento daquela corte, no sentido de admitir alíquotas progressivas para impostos reais, já seria suficiente para alterar a jurisprudência de anos da Corte Suprema. Como a situação posta em discussão no julgamento no RE 562.045/RS envolvia o ITCMD, o ministro evidenciou a desnecessidade de autorização expressa da Constituição nesse sentido, pois a progressividade poderia ser estribada na fórmula geral do §1º do art. 145 da CF (fls. 57). Encerrou seu voto acompanhando a divergência para conhecer e dar provimento ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul, julgando constitucional o estabelecimento da progressividade fiscal para os impostos ditos reais.

Por fim, durante os debates do julgamento do mencionado Recurso Extraordinário, o Ministro Ayres Britto fez (fls. 60) uma observação relevantíssima no tocante à interpretação do §1º do art. 145 da Constituição Federal, afirmando que o caráter “pessoal” mencionado no excerto não quis fazer referência à classificação dos impostos em pessoais e reais, raciocínio que permeava os posicionamentos anteriores do STF, mas sim na busca das características pessoais, que são preferência do regime tributário constitucional. Isto não implicaria, contudo, na impossibilidade de aplicação da capacidade contributiva para os ditos impostos reais.

A Ministra Ellen Gracie também acompanhou a divergência fazendo uma observação no tocante ao prescrito pelo §1º do art. 145 da Constituição Federal (fls. 62/63) e a classificação de impostos em reais e pessoais. Ela destacou que esta classificação é genérica quando relacionada a características individuais do sujeito passivo. Isso porque impostos pessoais poderiam assumir características de reais e impostos reais poderiam ser personalizados, sem maiores problemas. Ela cita que o imposto de renda, tido como um imposto pessoal, admite tributação em alíquota única no tocante a rendimentos de determinadas aplicações financeiras. Também cita um exemplo de IPTU, no qual é deferida a isenção para indivíduos que possuam único imóvel e que foram acometidos por doenças graves.

Em outros termos, a Ministra relativiza a própria classificação para evidenciar que a expressão “caráter pessoal”, constante do §1º do art. 145 não diz respeito à classificação proposta e adotada pelo Supremo. Continua Ellen Gracie afirmando (fls. 62) que o dispositivo, em verdade, estimula “a verificação, em cada caso” da condição pessoal do contribuinte.

Entretanto, a Ministra não menosprezou a classificação realizada. Ela afirmou que a classificação embasa-se na consideração de aspectos pessoais nos impostos, mas atentou que este é um comportamento a ser adotado perante o imposto e não uma característica original dele (fls. 64/65).

Segundo o seu entendimento, a classificação ganha relevância porque os ditos impostos pessoais possibilitam que a capacidade contributiva dos sujeitos passivos sejam apuradas com maior precisão. No seu entender, este aspecto sai do mero campo da presunção de capacidade econômica eleita pelo fato gerador para o campo efetivo da capacidade contributiva, com a consideração de aspectos individuais do contribuinte relacionados ao seu patrimônio, renda e atividades econômicas (fls. 66/67).

Ellen Gracie sobrelevou que o próprio §1º do art. 145 da CF faculta à administração que identifique o patrimônio, os rendimentos e as atividades dos contribuintes, fornecendo, assim, meios para que ela possa dar caráter pessoal aos impostos, possibilitando que eles sejam graduados. Tratando já do ITCMD, a julgadora destaca que este imposto

“permite mais do que uma simples presunção indireta de capacidade contributiva” (fls. 67).

No seu raciocínio, o ITCMD representa um acréscimo patrimonial gratuito, posto que, por mais que o beneficiário (herdeiro ou donatário) tenham que pagar o tributo, ele sempre vai ser subtraído daquele montante recebido, de modo que a materialidade é mais do que uma presunção de capacidade econômica, mas sim uma concreta manifestação de capacidade contributiva. O contribuinte apenas disporá de parte do acréscimo patrimonial líquido obtido (fls. 68).

Nesse aspecto, a ministra Ellen Gracie distinguiu o ITCMD do ITBI³⁶³, salientando que, neste último, a capacidade contributiva nem sempre é revelada pelo tamanho da base de cálculo, pois o contribuinte pode realizar uma aquisição mediante a assunção de uma obrigação, típica de um contrato sinalagmático, como costuma ser o contrato de compra e venda de um imóvel. Ela exemplifica com o caso hipotético de uma família que adquire um imóvel mediante a assunção do ônus de um financiamento, situação muito comum na sociedade brasileira.

A ministra Ellen Gracie traçou uma comparação com países europeus onde o imposto sobre heranças possui alíquotas muito superiores. Exemplifica com a Espanha, onde as alíquotas são progressivas partindo de 7,5% e chega ao percentual de 34. Ela traça todo este paralelo para demonstrar a capacidade contributiva revelada pelo imposto o que permitiria a graduação (fls. 70/71). Nas suas palavras é um imposto “que bem se vocaciona à tributação progressiva.” (fls. 69).

Concluiu acompanhando a divergência para conhecer e prover o recurso do Rio Grande do Sul (fls. 71).

Ao fim, o ministro Marco Aurélio proferiu voto vista no qual, mais uma vez, afirmou que não existe impossibilidade de aplicar a progressividade aos impostos reais, tendo

³⁶³ O ITBI ou ITIV é o imposto sobre “transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”, de competência dos municípios, conforme previsto no inciso II, do artigo 156 da CF.

em vista o respaldo dado pelo §1º do art. 145 do CF. Mencionou ainda que, conforme a doutrina tem criticado, a classificação entre os impostos reais e pessoais apresenta uma série de falhas e não se mostra bem delimitada (fls. 74).

Em que pese entenda que a progressividade não seja inaplicável aos impostos ditos reais, nem por isso ela seria aplicável a todos os casos. O ministro entendeu, dessa forma, que a legislação estadual discutida no processo não utilizou um critério adequado para realizar a progressividade. No seu entender, a mera consideração do valor da herança recebida não considera a capacidade do indivíduo que recebeu aquela herança de forma involuntária, de modo que a progressividade estribada neste critério não se mostra adequada.

Com essas considerações, o ministro Marco Aurélio acompanhou o relator, apenas nas conclusões, para negar provimento ao Recurso Extraordinário.

Percebe-se, com isso, que a premissa anteriormente utilizada pelo Supremo Tribunal Federal parece ter sido totalmente superada. A classificação entre impostos reais e pessoais, para efeitos de aplicação da progressividade, não mais encontra respaldo na jurisprudência do STF. Atualmente, a Corte entende pela possibilidade de que os impostos ditos reais possam ser graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte, seja mediante a progressividade das alíquotas ou outros critérios que apliquem a justiça na tributação.

Outro aspecto que deve ser considerado e que foi muito vislumbrado nos votos proferidos nos acórdãos analisados diz respeito ao fato de que os Ministros parecem se equivocar ao desprender a análise dos fatos impositivos da capacidade contributiva. A forma que foi colocado o entendimento parece analisar condições ou situações alheias ao fato tributado.

Explica-se: não é o simples fato de o herdeiro ser rico ou pobre que vai definir a capacidade de contribuir com o tributo sobre a herança; o que vai definir isto é a dimensão da herança ser recebida, pois o imposto incide sobre ela. Circunstâncias não ligadas ao fato tributado podem ser consideradas, sim, para a tributação, mas serão embasadas em outros valores que não a capacidade contributiva.

Por exemplo, a isenção do Imposto de Renda incidente sobre os proventos de aposentadoria dos titulares portadores de moléstia grave beneficia tanto os doentes pobres como os doentes ricos. As razões que levaram à implementação deste benefício são outras que não a capacidade contributiva, até porque o beneficiário pode ter uma capacidade de contribuir grande e mesmo assim não pagar o IR sobre aquela parcela.

Outro exemplo: a graduação da alíquota em que o indivíduo vai pagar o seu IR depende do rendimento obtido naquele ano específico e não do patrimônio previamente carregado ou dos rendimentos referentes a anos anteriores.

Discutir a capacidade contributiva de um herdeiro pobre e de um herdeiro rico desvirtua o aspecto relevante do princípio e conduz a discussões inócuas e carentes de respaldo jurídico. O foco da capacidade contributiva deve estar voltado para o fato imponible que vai ser tributado e o tamanho do seu conteúdo econômico. O conteúdo econômico daquele fato específico é que vai revelar a real capacidade contributiva (ou não) a autorizar a tributação.

Não se mostra jurídica e tecnicamente adequado mensurar a capacidade contributiva relativa ao IPVA analisando o fato imponible do Imposto de Renda. Trata-se de uma interpretação desprovida de qualquer técnica jurídica e que mais esvazia o princípio do que o fortalece, pois apresenta pontos desconexos afeitos a críticas.

Surge, então, uma outra preocupação relevante. Conforme exposto alhures, o STF editou súmulas que possuíam um dos seus esteios na premissa de que não cabia progressividade fiscal no caso dos impostos ditos reais, de modo que a superação desse entendimento poderia ocasionar a sua revogação.

No caso da súmula 668 já transcrita acima, a situação foi esclarecida pelo voto do Ministro Ayres Britto no julgamento do RE 562.045/RS . Existiam duas premissas que a amparavam: uma relativa a impossibilidade de aplicação da progressividade para os impostos ditos reais; e outra relativa à necessidade de expressa autorização constitucional para que fosse possível aplicar a progressividade fiscal para o caso do IPTU, o que somente teria ocorrido com o advento da EC 29/2000.

Mas se a súmula 668 era amparada por estas duas premissas, o mesmo não pode ser dito da súmula 656. Não existe previsão específica relacionada ao ITBI, como ocorria com o §1 do art. 156 da CF o qual, antes da EC 29/2000, fazia expressa menção de que o IPTU poderia ser progressivo “de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

Conforme os julgados analisados anteriormente, em especial o RE 234.105, o ITBI seria um imposto real e, por isso, segundo o posicionamento anterior do STF, não era compatível com a progressividade das suas alíquotas, entendimento este que acabou sumulado no enunciado 656.

A superação desse entendimento para admitir a progressividade, mesmo para os impostos ditos reais, deixaria a súmula sem o único e necessário suporte jurídico para a sua manutenção. Poder-se-ia, nesses moldes, defender uma revogação implícita da súmula para também admitir a progressividade para o ITBI.

Mas essa é uma análise perfunctória e parcial dos julgados do STF. Isto porque, conforme exposto nos acórdãos, o posicionamento mais recente da Suprema Corte aponta que a progressividade é, sim, um instrumento da capacidade contributiva, mas não se confunde com ela. Nem sempre a simples aplicação da progressividade irá implicar necessariamente na concreta e justa realização da capacidade contributiva. Em alguns casos, a depender da situação, a utilização da progressividade pode representar uma injustiça.

Se a progressividade fosse confundida com a capacidade contributiva, a regressividade seria inadmissível e sempre proibida no nosso regime jurídico, pois contrariaria expressamente um mandamento normativo constitucional.

A depender do imposto tratado, a progressividade pode afrontar a capacidade contributiva, ao invés de atendê-la. Ela poderia, caso fosse aplicada em impostos sobre o consumo, como o ICMS e o IPI, ter efeitos nocivos para os sujeitos passivos e principalmente para os consumidores em geral. Um exemplo seria uma venda de um estabelecimento comercial para uma grande entidade de assistência social que

demandaria um produto qualquer de saúde básica. Essa venda poderia ter alíquotas maiores no caso de um grande volume de itens, justamente para atender um grande número de necessitados.

A progressividade é um importante instrumento de efetivação da capacidade contributiva que não pode ser utilizada de forma abrupta, sem as considerações peculiares de cada tributo. Neste ponto, o voto da ministra Ellen Gracie, quando do julgamento do RE 562.045/RS, foi extremamente oportuno e feliz, pois procurou identificar a natureza do imposto, com a análise das suas características específicas, para depois aferir se a progressividade mostrava-se adequada ao caso.

Ao traçar a diferença entre o ITBI e o ITCMD, a ministra entendeu que este, por representar um acréscimo patrimonial gratuito para o beneficiário, apresentava um sinal de capacidade contributiva mais do que presumido, mas efetivo, demandando a progressividade para concretizar os objetivos daquele princípio. No caso do ITBI, no entanto, ela afirmou que a progressividade não se mostraria adequada, pois a simples compra de imóveis não representaria uma efetiva capacidade contributiva, já que pode haver a assunção de uma obrigação expressiva, tendo em vista o caráter sinalagmático dos contratos de compra e venda de imóveis. Com isso, ela definiu que a capacidade contributiva no caso do ITBI é realizada por uma alíquota única, de forma proporcional.

Com esse posicionamento da ministra, não se sabe exatamente se o Supremo irá permitir a progressividade para o caso do ITBI com base em outras razões atinentes à própria capacidade contributiva que não a classificação dos impostos em reais ou pessoais.

Em outras palavras, o STF pode entender que a progressividade não representa a aplicação do princípio da capacidade contributiva para o caso do ITBI, independentemente da classificação do imposto em real ou pessoal. Com isso, a súmula 656 manter-se-ia pela conclusão, mas com base em razões jurídicas distintas, relacionadas à análise da própria natureza do tributo e da capacidade contributiva manifestada na sua materialidade.

Saliente-se, por oportuno, que essa visão manifestada pela ministra Ellen Gracie não necessariamente será acolhida pelo tribunal, seja porque ela já deixou a composição da Corte, seja porque outros ministros podem apresentar um posicionamento diferente. Isto aconteceu, por exemplo, com o ministro Marco Aurélio, que, naquele mesmo julgamento, entendeu que a progressividade não seria adequada para o ITCMD, mas seria compatível com o ITBI, posição diametralmente oposta à de Ellen Gracie.

O fato é que o entendimento de que a progressividade, enquanto instrumento de realização do princípio capacidade contributiva, não poderia ser aplicada aos impostos reais foi efetivamente superado em julgamento submetido ao rito da Repercussão Geral, de modo que a súmula 656 não mais pode amparar-se nele e pode ser revista.

4.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ISONOMIA

O Supremo Tribunal Federal costuma relacionar o princípio da isonomia no campo tributário ao princípio da capacidade contributiva, mas não apenas a ele. A corte também considera outros critérios como válidos para a realização da discriminação entre os contribuintes no âmbito tributário.

Ao proferir o seu voto (fls. 506), após o relato do RE 153.771 MG, o Ministro Relator Carlos Velloso expôs que o princípio da isonomia, no campo tributário, impõe a busca por uma justiça no campo fiscal a qual, no seu entender, somente poderia ser alcançada por meio do princípio da capacidade contributiva.

Por outra via, ele asseverou (fls. 508), neste mesmo julgado, que a capacidade contributiva somente seria aplicada aos impostos (e não a todos eles como se expôs acima), pois a isonomia seria aplicada, no tocante aos outros tributos por outros meios como a retributividade no caso das taxas e, no caso das contribuições, o instrumento adequado seria a proporcionalidade.

É possível inferir que, naquele julgado, o Ministro Carlos Velloso não confundiu o princípio da isonomia com o princípio da capacidade contributiva, considerando que este seria um critério válido apenas para a espécie tributária dos impostos.

Nesse sentido, o Ministro Carlos Velloso reconheceu o caráter instrumental da capacidade contributiva, reconhecendo-o como um critério legítimo para a concretização da isonomia. Mas a capacidade contributiva não seria o único. Existiriam outros critérios que eram variáveis a depender da espécie tributária.

Mas o voto do Ministro Carlos Velloso não prevaleceu e seu posicionamento não se consolidou na jurisprudência do STF. O voto prevalecente foi o do Ministro Moreira Alves, o qual restringia o campo de aplicação da capacidade contributiva apenas para os impostos reais, com o pensamento de que a relação tributária neste caso não permitiria considerar aspectos pessoais do contribuinte. A isonomia no campo destes tributos consideraria outras questões que não a capacidade contributiva. Neste julgado houve uma clara confusão entre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade.

Fica evidente, portanto, que o STF considerava a capacidade contributiva como apenas um dos critérios existentes para alcançar a isonomia. Percebe-se, inclusive, que era um instrumento de realização da isonomia junto com outros tidos como importantes para a Corte, tais como a retributividade, para o caso das taxas, e a proporcionalidade, para o caso das contribuições.

Por outra via, com a queda da classificação entre impostos reais e pessoais relatada nos julgados citados anteriormente, a amplitude dos efeitos do princípio da capacidade contributiva foi significativamente majorada gerando diversas repercussões, inclusive no tocante à relação com o princípio da isonomia. Houve um nítido estreitamento da relação da capacidade contributiva com a isonomia, de modo que a Corte abraçou aquela concepção aventada pelo Ministro Carlos Velloso do princípio como um instrumento de realização da igualdade no campo fiscal.

Em alguns julgados, como o RE 573.675/SC, de 2009, no qual o Plenário discutiu a constitucionalidade da COSIP instituída pelo Município de São José/SC, a isonomia e a capacidade contributiva são analisadas conjuntamente, sendo esta um critério válido para realizar a isonomia da tributação dos contribuintes.

Uma passagem do voto do Relator, Ministro Ricardo Lewandowsky, ilustra bem essa conclusão: “Não resta dúvida que a LC 7/2002, nesse sentido, instituiu um sistema

progressivo de alíquotas, mas o fez sem ofensa ao princípio da isonomia e com respeito à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.” (fls. 1431).

Mas ainda nesse julgado, o Ministro Lewandowsky salientou que o Município de São José/SC buscou implementar, na realidade fática, a denominada justiça fiscal, cuja materialização dar-se-ia por meio dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois a divisão dos custos com energia seria realizada com fulcro em um elemento que permitiria pressupor a capacidade contributiva de cada contribuinte. Portanto, a relação entre os princípios foi estabelecida em uma relação instrumental na qual a isonomia é fim e a capacidade contributiva seria meio. Tal ilação coaduna-se com uma das concepções do princípio da capacidade contributiva admitida no presente estudo.

De maneira mais explícita é o registro do voto da ministra Carmen Lúcia quando do já citado julgamento do RE 423.768. Nele, a ministra afirmou que o princípio da capacidade contributiva, previsto no §1º do art. 145, “busca dar vida constitucional ao princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da Constituição), havendo de ser visto, pois, como corolário deste. (...)” (fls. 300).

A ministra reconhece o caráter instrumental da capacidade contributiva. Nos vários outros julgados analisados, atinentes à própria superação do entendimento³⁶⁴ de que este princípio não seria aplicável aos impostos reais, ficou evidenciado que o STF entende a capacidade contributiva como um critério de discriminação adequado para aplicação da isonomia no campo tributário.

Nesses moldes, a jurisprudência do Supremo efetivamente reconhece que a capacidade contributiva serve de instrumento para a efetivação da isonomia, no sentido da busca por uma tributação justa e equilibrada. Utiliza-a como critério de distinção entre os contribuintes para a realização da igualdade.

4.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIA

³⁶⁴ Vide item 4.1.

A Suprema Corte tem se manifestado, com base em diversos argumentos, pela possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva para outras espécies tributárias, que não apenas os impostos.

Foi visto no julgamento do RE 153.771/MG, finalizado no ano 2000, no voto do ministro Carlos Velloso (fls. 507), que a isonomia tributária seria realizada de diferentes modos, a depender da espécie tributária considerada. O referido ministro afirmou, invocando Elizabeth Carrazza³⁶⁵, que este princípio seria realizado nos impostos por intermédio da capacidade contributiva; nas taxas pela retributividade e nas contribuições seria realizado pela proporcionalidade.

Em que pese o voto do ministro Velloso, no referido julgado, tenha sido vencido, o posicionamento vencedor, respaldado no voto já analisado do ministro Moreira Alves, foi ainda mais restritivo no tocante ao princípio da capacidade contributiva. Isso porque, conforme relatado nos tópicos anteriores, o ministro Moreira Alves defendia uma aplicação da capacidade contributiva apenas às espécies tributárias dos impostos, mas, mesmo assim, não a todos eles.

Durante muito tempo a posição do Supremo era de que apenas os impostos classificados como pessoais eram compatíveis com a avaliação da capacidade contributiva (no seu aspecto subjetivo) do contribuinte, de modo que a utilização da progressividade, como instrumento de realização daquela, era bastante restrita e não poderia ser aplicada aos impostos ditos reais.

No entanto, a jurisprudência do STF, ao longo do tempo, tem se modificado e estendido os efeitos do princípio em uma clara evolução do seu conteúdo e da sua eficácia. Podem ser atribuídas a esta modificação dois fatores determinantes: o aprofundamento dos estudos doutrinários acerca da matéria; e a modificação da composição do tribunal, com a substituição de antigos julgadores por novos membros.

³⁶⁵ CARRAZA, Elizabeth. *IPU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá Editora, 1992, p. 109.

O trabalho irá agora analisar a aplicação do princípio às espécies tributárias separadamente, iniciando-se justamente pela espécie mais polêmica, que são as taxas.

Taxa e Capacidade Contributiva

Uma taxa que foi alvo de diversas controvérsias no STF, dentre elas quanto à possível aplicação do princípio da capacidade contributiva, foi a taxa judiciária. A taxa judiciária e as custas tinham diversos questionamentos, dentre eles até a natureza jurídica da cobrança, se seria tributária ou não³⁶⁶.

Sem adentrar no mérito dessa discussão, em virtude do corte epistemológico do estudo, adota-se a premissa da natureza tributária dessas taxas.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB ajuizou, perante o STF, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, registrada sob o nº. 948-6/GO, questionando a constitucionalidade de diversos dispositivos da lei nº. 11.651/91, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás, todos eles relacionados à instituição e cobrança das taxas.

Para justificar a pretensa declaração de inconstitucionalidade, o Conselho Federal da OAB fundamentou o seu pleito basicamente em quatro linhas de pensamento: a) era direito fundamental do cidadão a possibilidade de obter uma posição jurisdicional do Estado, direito este que não poderia ser limitado por qualquer questão de ordem econômica ou condição social do indivíduo (fls. 44); b) a cobrança de taxa judicial era incompatível com o sistema constitucional em vigor, constituindo-se em um sério obstáculo à realização da Justiça (fls. 45); c) a impossibilidade de que a taxa tivesse a mesma base de cálculo dos impostos, pois isto tornaria o tributo tão oneroso que impediria a obtenção da prestação jurisdicional (fls. 45); d) os valores das taxas devem

³⁶⁶ Não é objeto deste estudo a natureza dessas verbas, de modo que não se aprofundará a análise dos julgados que a discutiram. A jurisprudência pacífica do STF definiu a natureza de taxa destas verbas. Caso seja do interesse, um dos julgados que tratou da questão com maior profundidade foi a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1145.

guardar relação com a atividade estatal relacionada, conforme entendimento consolidado pelo STF nas súmulas 551 e 595³⁶⁷.

O relator do processo, ministro Francisco Rezek, analisou cada um dos argumentos, mas invocou, em diversas passagens, o voto do ministro Moreira Alves na Representação 1.077, julgado anterior à CF de 1988, inferindo que o quadro jurídico constitucional das taxas não havia sido alterado (fls. 57), de modo que caberia as conclusões registradas naquele outro julgamento.

Entretanto, o voto do ministro Moreira Alves não analisa de forma aprofundada a possibilidade de graduação da taxa conforme o valor da causa. O dado relevante que ele trata diz respeito à necessidade de existir uma relação razoável entre o custo da atividade e o valor cobrado do contribuinte (fls. 71). Moreira Alves explicita que é necessário haver um limite objetivo para a cobrança da taxa o qual é fornecido pelo custo do serviço relacionado à contraprestação. Com base nessa premissa, ele também deixa evidenciado que o estabelecimento de alíquotas percentuais sobre o valor da causa, sem que exista um limite, acaba por violar a vinculação que deve existir entre o custo do serviço e a atividade, bem como inviabilizar o acesso à justiça.

Extraí-se dois fatores importantes que estavam *sub judice*: a) seria necessária a existência de uma relação razoável entre o custo do serviço e o valor da taxa cobrada; e b) a graduação da taxa com base no valor da causa, sem o estabelecimento de um limite, poderia obstar o direito constitucional de acesso à justiça.

Importante ter em mente que, antes da Constituição de 1988³⁶⁸, não havia uma previsão expressa acerca do princípio da capacidade contributiva, como ocorre atualmente, de modo que era de se esperar que eventuais limites ou análises realizados pelo STF não o considerassem expressamente.

³⁶⁷ SÚMULA 551

É inconstitucional a taxa de urbanização da Lei número 2.320, de 20-12-1961, instituída pelo Município de Porto Alegre, porque seu fato gerador é o mesmo da transmissão imobiliária.

SÚMULA 595

É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

O ministro Rezek seguiu, no julgamento da ADI 948-6, a mesma linha de Moreira Alves na Representação 1.077 quando afirma que a base de cálculo do valor da taxa está diretamente relacionada ao valor da atividade estatal voltada para o contribuinte (fls. 56). O problema é que essa premissa não é verdadeira, já que custo do serviço judiciário não varia conforme o valor da causa, como dá a entender a conclusão do referido ministro. O custo do serviço jurisdicional relacionado a dois processos não é alterado a depender do valor da causa. Inexiste relação lógica ou jurídica nesse raciocínio.

Foi justamente o que observou o ministro Carlos Velloso (fls. 66) quando registrou que o valor da causa não é uma grandeza ligada à atividade estatal específica que faz surgir a obrigação de pagar a taxa. O ministro Sepúlveda Pertence pareceu concordar com o ministro Velloso, mas afirmou que estava convencido de que a atividade jurisdicional seria remunerável por taxa e que seria difícil encontrar outra quantificação razoável (fls. 73).

É perceptível que nesses processos, pelo menos com base na posição da maioria dos ministros, não há uma preocupação em vedar a graduação das taxas, conforme o valor da causa, salvo nos casos em que ela extrapole os limites e torne-se impagável. A maior preocupação nesses dois processos é a restrição ao direito de acesso ao judiciário caso não fosse estabelecido um limite para o valor a ser cobrado da taxa. Foi o que ocorreu na ADI 948-6 quando o ministro Rezek afirmou que o fato de não se estabelecerem limites (fls. 58) poderia resultar na inviabilidade do acesso à justiça. Este último aspecto não deixa de ser uma análise da capacidade contributiva, mas em uma concepção muito superficial.

O aspecto relevante é que, ainda que não tenha analisado a graduação da taxa conforme aumentava o valor da causa de forma cuidadosa, o Supremo acabou por admitir esta possibilidade. Outra questão importante decidida naquele julgamento diz respeito à expressa menção de que, em virtude da natureza tributária da taxa, o custo do serviço é um limite para a cobrança dos valores do tributo, o que não significa, contudo, que os valores das taxas devam ser invariáveis ou que não possam ser graduados.

São duas questões diferentes e o julgado da ADI 948-6 deixa isso claro: o custo do serviço é um limite objetivo para os valores de taxas a serem cobrados, o que não impede a graduação dessas quantias.

Em que pese o julgado não faça menção expressa à capacidade contributiva ao admitir a graduação conforme o valor da causa do jurisdicionado, o que seria uma sinalização de capacidade contributiva, o STF acabou admitindo a presunção de que o custo da atividade judicial pode variar conforme uma característica do contribuinte.

Outro julgamento extremamente relevante ocorreu em abril de 1999, no qual foi discutido expressamente a possibilidade, ou não, da aplicação da capacidade contributiva às taxas. Trata-se do RE 177.835/PE, no qual foi julgado o recurso apresentado pelo contribuinte em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região que havia declarado constitucional a graduação da Taxa de Fiscalização de Mercados de Títulos e Valores Mobiliários – Taxa da CVM, instituída pela Lei 7.940/89.

O contribuinte defendia a inconstitucionalidade do estabelecimento de degraus nesta taxa, sob o argumento de que ela utilizava o patrimônio líquido dos sujeitos passivos para quantificar o valor do tributo, utilizando, portanto, uma base de cálculo relacionada aos impostos, o que seria vedado pelo nosso ordenamento nos termos do §2º do art. 145 da CF. Defendiam também a inconstitucionalidade da cobrança porque inexistiria o caráter contraprestacional inerente às taxas (fls. 764).

O relator do caso, ministro Carlos Velloso, afastou o argumento de que a taxa tinha como base de cálculo o valor do patrimônio líquido das empresas, mencionando que ela apenas variava em conformidade com esse critério, mas que era cobrada com base em um valor fixo (fls. 766).

Após citar trechos do acórdão impugnado, de relatoria do então juiz convocado Hugo de Brito Machado, o ministro relator defendeu que a variação do valor da taxa em função do tamanho do patrimônio líquido da empresa era justamente para concretizar a realização da capacidade contributiva para esta taxa (fls. 768). Ele salientou que o art. 145, §1º da CF faz referência exclusiva aos impostos, mas que nada impede que se

aplique o princípio às espécies tributárias das taxas. Concluiu, com isso, em conhecer do recurso para negar-lhe provimento.

Acompanharam de pronto o seu voto os ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa e Ilmar Galvão.

Abriu divergência o ministro Marco Aurélio, relatando as disposições da lei posta em questão, bem como salientando a importância das taxas para o sistema tributário. Mas registrou que a ânsia por receitas teria levado os entes públicos a cometer distorções nesta espécie tributária com o fim de incrementar a receita (fls. 780). No seu entender, os desvirtuamentos contrariavam a natureza da taxa, alterando os regimes jurídicos envolvidos. Diz ele: “(...) Calcular-se a taxa a partir da grandeza do contribuinte é descaracterizá-la, ensejando-se o arbítrio. (...)” (fls. 782).

Para reforçar o seu argumento, o ministro questionou a existência de uma relação entre a atividade de fiscalização efetivada pela CVM e o patrimônio líquido das empresas fiscalizadas. Segundo ele, inexistiria qualquer relação entre o dispêndio da atividade fiscalizatória e o patrimônio líquido do sujeito passivo (fls. 781/782), o que demonstraria a desnaturação da taxa.

O ministro cria um exemplo para demonstrar a falta de razoabilidade na taxa da CVM. Seria possível existir uma corretora com pequeno movimento, o que demandaria pequena fiscalização, mas com patrimônio líquido enorme, que pagaria a taxa pelo maior valor; seria possível, também, o contrário: uma corretora de grande movimento, o que demandaria maior fiscalização da CVM, mas com um patrimônio líquido irrisório, de modo que pagaria a taxa pelo menor valor.

Refutou, em seguida, o entendimento do ministro Velloso, de que a capacidade contributiva poderia ser aplicada à taxa. No seu entender, o §1º do art. 145 da CF seria claro ao relacionar o princípio à espécie tributária do imposto, no qual não existe vínculo entre os dispêndios estatais e os benefícios colocados à disposição do contribuinte. No imposto, no seu entender, considerar-se-ia o aspecto pessoal do sujeito passivo, diferentemente do que ocorre na taxa. (fls. 783/784)

Por isso, a capacidade contributiva seria parâmetro inadequado para balizar as taxas, de modo que somente seria possível cogitar neste princípio quando se estiver tratando da espécie tributária dos impostos (fls. 784). O ministro invoca também o parágrafo único do art. 77 do CTN para defender que as taxas não podem considerar o capital social das empresas, estendendo-se, no caso, ao patrimônio líquido.

Concluiu seu voto para conhecer e prover o Recurso Extraordinário do contribuinte, para julgar inconstitucional a referida taxa instituída pela Lei 7.940/89.

Logo após o voto do ministro Marco Aurélio, abriram-se os debates e o ministro Nelson Jobim contestou o exemplo dado por aquele, por não ser faticamente viável. Segundo o ministro Nelson, as empresas que trabalham em bolsa de valores precisariam ter um patrimônio líquido correspondente ao volume das suas operações, pois as corretoras devem garantir os seus negócios (fls. 787/788).

O ministro Nelson Jobim consigna, com essa construção, que o patrimônio líquido das empresas está diretamente envolvido com a atividade de fiscalização da CVM, o que faria cair por terra uma das premissas do voto do ministro Marco Aurélio. Isso porque restaria comprovado que, quanto maior o patrimônio líquido da empresa, maior seria a demanda de fiscalização da CVM (fls. 788). Criou-se o enlace da relação entre a materialidade e o critério utilizado na base de cálculo, relação esta que Marco Aurélio entendeu inexistir.

O ministro Marco Aurélio ainda tentou afirmar que a lógica era a mesma para os casos das taxas criadas com base em números de empregados e área do imóvel, cuja jurisprudência pacífica do STF entendiam serem inconstitucionais. Tal raciocínio foi de pronto rechaçado pelo ministro Carlos Velloso que entendeu que naqueles casos inexistia qualquer relação entre a materialidade das taxas e os critérios utilizados para mensurá-la, diferentemente do que ocorria no julgamento da taxa da CVM (fls. 789).

O ministro Sepúlveda Pertence também seguiu o relator e salientou que, no caso das taxas de poder de polícia, que não fazem referência a um caso concreto, elas deveriam tomar como base um critério que indique, de forma razoável, “a exigência da atividade

de polícia provocada pelo contribuinte.” (...) (fls. 792). O critério não poderia ser desvinculado da materialidade da atividade.

A grande divergência teórica evidente nesse julgado é que apenas o ministro Marco Aurélio discordava da possibilidade de aplicar o princípio da capacidade contributiva à espécie tributária das taxas. Todos os demais ministros acompanharam o voto do ministro relator Carlos Velloso, o qual mencionou expressamente esta possibilidade, conforme relatado alhures.

Outro aspecto importante do julgado que ficou registrado no âmbito de convergência de entendimento dos ministros que aderiram à tese vencedora deve ser salientado. Todos concordavam que a atividade (no caso, o poder de polícia) deveria guardar uma necessária relação com o critério de mensuração progressiva da taxa, afastando a possibilidade de que a graduação fosse de livre escolha.

A discussão aprofundou em um elemento essencial. Admitiu-se a mensuração da taxa conforme a capacidade contributiva, mas não se admitiu que qualquer elemento pudesse ser utilizado para identificar tal potencial. Estabeleceu-se, ainda, um limite relacionado ao custo da atividade estatal.

É possível inferir, com base na jurisprudência mencionada, que o STF admite apenas critérios relacionados à atividade estatal voltada para o contribuinte. No julgado do RE 177.835/PE foi, como visto, discutida a referibilidade da fiscalização com o patrimônio líquido da empresa, admitindo-se a presunção de que, quanto maior o patrimônio líquido da empresa, maior a atividade de fiscalização direcionada ao contribuinte e também maior a capacidade contributiva dela.

De forma resumida e em outras palavras, o STF demarcou três aspectos relevantes nesse julgado. Primeiro, admitiu a possibilidade de aplicação da capacidade contributiva para as taxas; segundo, delimitou que a graduação da divisão das despesas com as taxas somente pode ser realizada mediante um critério que faça referência à capacidade contributiva do sujeito e à quantificação do serviço; e terceiro, que seja respeitado o limite do custo com o serviço público.

Parece claro, portanto, que o STF estabeleceu limites para a aplicação da capacidade contributiva para a espécie tributária das taxas, conforme suas características e natureza jurídica. A capacidade contributiva é aferida de forma distinta nas taxas. É necessário que exista uma relação de pertinência entre o custo da atividade estatal que ensejou a cobrança deste tributo e os valores cobrados dos contribuintes, estabelecendo, assim, um verdadeiro limite para a instituição e também para a graduação da cobrança.

Essa conclusão é respaldada por algumas decisões do próprio STF, que, mesmo admitindo a graduação da taxa, como visto, recusa alguns critérios eleitos pelos municípios.

A capacidade contributiva na taxa e o critério de graduação

Com o exposto, o STF reconheceu expressamente a possibilidade de aplicar a capacidade contributiva para a taxa, cabendo agora indagar qual o critério correto para mensurar o potencial do contribuinte para que seja possível graduar o tributo. Vale lembrar que existe uma vedação constitucional, constante do §2º do art. 145 no tocante à utilização, pela espécie tributária da taxa, de base de cálculo idêntica à de impostos.

Isso porque diversas taxas criadas pelos entes tributários utilizaram critérios relacionados diretamente à base de cálculo dos impostos para graduar e diferenciar os valores cobrados dos contribuintes. A título de exemplo, as taxas de lixo de alguns municípios utilizaram a área do imóvel, critério este que foi questionado em diversos Recursos Extraordinários levados ao conhecimento do Supremo.

Antes da Constituição de 1988, o STF entendia³⁶⁹ que, ao utilizar como critério a quantidade de metros quadrados do imóvel, as taxas estavam vilipendiando

³⁶⁹ É o que se depreende dos julgados do RE 110.327/SP (Relatoria do ministro Celso Borja, em 27.02.1987) e do RE 95.795/RS (Relatoria do ministro Alfredo Buzaid, em 17.06.1983).

mandamento de hierarquia constitucional (art. 18, §2º da CF de 1967³⁷⁰) o qual prescrevia que a taxa não poderia utilizar a base de cálculo de imposto. Nestes precedentes, a utilização de um dos critérios referentes à base de cálculo do IPTU representava, segundo o entendimento do STF, identidade entre as bases de cálculo.

Mesmo após a Constituição de 1988, este entendimento prevaleceu, como se depreende do RE 120.954/ES, julgado em 14.03.1996, de relatoria do ministro Octávio Gallotti. Neste julgado, o Estado do Espírito Santo apresentou Recurso Extraordinário em face de decisão do órgão Plenário do Tribunal de Justiça do mesmo estado, o qual havia decidido pela inconstitucionalidade da Lei 3.310/1979.

O Estado do Espírito Santo sustentou que a base de cálculo da taxa, definida pelo art. 8º da referida lei, era calculada em função da área construída, enquanto que no caso do IPTU a base de cálculo era o valor venal do imóvel, conforme determinava o art. 75 do CTN. Nas razões de recurso, foi sustentado que “É óbvio que `área construída` não significa a mesma coisa que `valor venal do imóvel`. (...)” (fls. 1007).

Entrementes, o relator não acolheu a argumentação do ente estatal, fez referência a julgados anteriores a CF de 1988 e concluiu o raciocínio com a seguinte observação: “Também aqui, a mesma comparação (metro quadrado versus valor venal), fundamentalmente coincidente, acarreta a inconstitucionalidade corretamente apontada pelo Tribunal *a quo*.” (fls. 1.011). Votou pelo não-conhecimento do Recurso Extraordinário, linha que foi acompanhada por todos os outros ministros, sem exceções.

Mas esse entendimento não demorou a ser modificado, pois, já no RE 232.393/SP, julgado 12.08.1999, o plenário do Supremo assentou entendimento de que não havia inconstitucionalidade na seleção do critério da área do imóvel para quantificar a base de cálculo da taxa. Neste julgado, o STF analisou um recurso do contribuinte que se

³⁷⁰ Art. 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo, em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais. (...)

§ 2º - Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

insurgia contra a cobrança da taxa de coleta de lixo domiciliar, sob o argumento de que a base de cálculo utilizada para a instituição da taxa era a mesma do IPTU.

O ministro Carlos Velloso, relator do RE 232.393/SP, questionou em seu voto se a utilização de apenas um dos dados (área do imóvel) para calcular o valor venal do IPTU poderia inquirir de inconstitucionalidade a base de cálculo da taxa. Segundo seu entendimento, isto não seria possível, pois a Constituição exige que não haja completa identidade, mas não veda a utilização de critérios afins (fls. 479). Esta distinção foi determinante para a decisão.

No caso da taxa de lixo, a Constituição veda que a base de cálculo seja o valor venal, mas o fato de o legislador municipal do IPTU haver eleito o critério da área do imóvel como um dos dados informadores do valor venal não torna esta informação exclusiva do imposto.

O ministro Velloso seguiu essa linha e teceu uma outra observação de suma importância: a referibilidade do serviço direcionada ao contribuinte não é irrelevante para a instituição do tributo. Ele analisou a graduação sob uma outra ótica, afirmando que a área do imóvel servia para efeitos de presunção da quantidade de lixo gerada pelo imóvel, pois seria possível presumir que um imóvel de 1000 metros quadrados produzisse mais lixo que um que tinha uma área de 100 (fls. 479), aplicando, com isso, a justiça da graduação da taxa, concretizando a isonomia e respeitando a capacidade contributiva. A graduação seria realizada com base na “quantidade” de serviço voltada para o contribuinte, diferentemente do que ocorreu com a taxa judicial.

O relator votou, então, pelo não conhecimento do recurso da contribuinte.

O ministro Maurício Correia acompanhou o relator e fez ainda uma ponderação para distinguir o valor venal do IPTU da base de cálculo que utiliza a área do imóvel (fls. 484). Como é notório, o valor do metro quadrado em um bairro nobre é diferente do valor utilizado para um bairro popular. Nesse contexto, o IPTU de um imóvel de 100 metros quadrados no bairro nobre paga mais IPTU que um de mesma metragem no bairro popular. Isto, porém, não ocorre na referida taxa, tendo em vista que ela é

calculada com base na metragem, pois é proporcional ao serviço prestado. É nessa linha que o ministro Correia fundamenta o seu voto para acompanhar o relator.

O ministro Marco Aurélio abriu, mais uma vez, a sua divergência (fls. 487) para sustentar que a utilização da área do imóvel para mensurar a base de cálculo da taxa de coleta de lixo domiciliar contaminava de inconstitucionalidade o tributo. Suscitou posicionamento anterior do STF para reforçar seus argumentos e afirmou que não se poderia cogitar relação existente entre o serviço prestado e a produção de lixo, pois isso não pode ser apurado de forma peremptória, dependendo, por exemplo, da atividade desenvolvida no imóvel (fls. 488).

Ele menciona precedentes, em especial o posicionamento da Corte acerca das Taxas Municipais de Conservação de Estradas, calculadas sobre a “testada” do imóvel para a estrada ou rodovia, mas essas taxas tinham diversos outros problemas (serviço inespecífico e indivisível), que não aqueles referentes à taxa do RE 232.393/SP. De qualquer forma, o ministro salientou seu posicionamento de que não era possível para a referida taxa de coleta de lixo domiciliar utilizar um dos critérios informadores da base de cálculo do IPTU, votando pelo conhecimento e provimento do recurso para julgar inconstitucional o tributo (fls. 489/490).

O ministro Sepúlveda Pertence também fez ponderações pertinentes ao acompanhar o voto do relator. No seu entender, existe uma grande dificuldade na mensuração e graduação das taxas em razão da impossibilidade de realizar a “dosimetria individual do custo do serviço” (fls. 491). Desse modo, para que não fique impedida de graduar este custo, a taxa que realizar uma ponderação razoável, fundamentada em um índice que “corresponda àquilo que normalmente ocorre (...) (fls. 491)”, seria válida.

Esse entendimento firmado foi repetido em diversas outras ocasiões, o que culminou com uma decisão de questão de ordem no julgamento do RE 576.321, provocada pelo ministro Ricardo Lewandowsky para a apresentação de proposta de súmula vinculante nº. 29, a qual foi aprovada pelo plenário, ficando com a seguinte redação:

Súmula vinculante 29:

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.

É possível concluir com segurança que o STF admite a utilização dos mesmos dados para a composição dos impostos e das taxas, desde que não haja uma completa identidade entre as duas bases de cálculos.

Outro dado relevante diz respeito ao fato de que o STF, por outro lado, não aceita critérios que não representem indício de capacidade contributiva ou referibilidade com o critério material da taxa. Por exemplo, o Supremo não admite que especificidades como o número de empregados sejam utilizadas para mensurar a base de cálculo da taxa.

No caso do RE 554.951/SP, cujo relator foi o ministro Dias Toffoli, o STF refutou a utilização do número de empregados para dimensionar a base de cálculo da taxa de fiscalização e funcionamento do município de São Paulo, ratificando um posicionamento já antigo da Corte que era anterior à Constituição Federal de 1988³⁷¹. O aspecto interessante desse julgado é que este município invocou a referida súmula vinculante n°. 39 que permitia a utilização de dados relacionados aos impostos para graduação da base de cálculo da taxa.

No entanto, o ministro Toffoli afastou a aplicação do referido enunciado sumular, sob o argumento de que o dado de número de empregados não é utilizado como referência de apuração da base de cálculo de nenhum imposto, diferentemente do que ocorre com a área do imóvel (fls. 9 do acórdão). O ministro Luiz Fux encampou este raciocínio e fez uma consideração, concluindo que a jurisprudência da Corte sempre se posicionou no sentido de que o número de empregados não seria critério relacionado à atividade estatal de fiscalização (fls. 22 do acórdão).

O STF deixa evidente, portanto, que deve existir uma referência ao critério selecionado com a atividade estatal, impedindo a total discricionariedade do legislador para realizar

³⁷¹ Os posicionamentos do STF anteriores à CF de 1988 deve ser considerados com parcimônia. O presente estudo ateve-se à análise da jurisprudência do STF na nova ordem constitucional, na qual o princípio da capacidade contributiva consta expressamente.

esta escolha. A capacidade contributiva revelada na taxa está diretamente relacionada à referibilidade do critério utilizado.

Ademais, a graduação deve observar o limite do custo da atividade estatal, e o critério deve refletir alguma presunção de capacidade contributiva que possua amparo na ordem constitucional. O critério deve observar os objetivos e valores presentes nos princípios constitucionais, o que limita bastante o arbítrio da escolha.

Essas considerações dizem respeito exatamente à aplicação da capacidade contributiva à espécie tributária das taxas.

Capacidade Contributiva e Contribuições de Melhoria

Uma das espécies tributárias constantes do nosso sistema tributário é a contribuição de melhoria. Dentre as diversas classificações doutrinárias realizadas, a contribuição de melhoria apresenta-se como um tributo vinculado a uma ação estatal, figurando assim ao lado da taxa.

Entrementes, a contribuição de melhoria não costuma, ao contrário da taxa, ser muito utilizada pelo Poder Público. Tal circunstância pode se dar por alguns fatores: a) existe uma série de procedimentos burocráticos necessários para que a contribuição de melhoria possa ser estabelecida; e b) a tributação proporcionada por elas é muito limitada pelo seu arquétipo constitucional e legal. Existe, por exemplo, um limite de arrecadação que é o próprio custo da obra pública.

Com isso, trata-se de um tributo que está muito em desuso, o que gera pouca discussão jurídica sobre o assunto, produzindo poucos casos para a análise do STF.

De qualquer forma, existem julgados do STF sobre o tributo os quais não analisam expressamente a capacidade contributiva, mas acabam por fundamentar os seus argumentos, ainda que por razões de ordem lógica, no princípio.

Para ilustrar essa questão, um julgado paradigma é o RE 116.147/SP, cujo relator foi o Ministro Célio Borja. Neste caso, cujos fatos discutidos são anteriores à Constituição

Federal de 1988, uma contribuinte recorreu contra uma decisão do tribunal de alçada de São Paulo, a qual julgou constitucional a denominada Taxa de Asfaltamento, que foi defendida como sendo uma contribuição de melhoria, instituída pelo Município de Embú.

Durante o julgamento desse processo, o Município defendeu que o tributo discutido não seria uma taxa, mas uma contribuição de melhoria e que, a partir da EC 23/83, o requisito de valorização do imóvel para a instituição de melhoria teria sido abolido, argumento este acolhido pelo tribunal de piso (fls. 553).

O ministro relator Célio Borja refutou o argumento do município, negando a fungibilidade invocada, por entender que não poderia tratar-se de contribuição de melhoria, pois o tributo em discussão não havia considerado o limite individual do benefício obtido pelo contribuinte, elemento essencial para esta espécie tributária da contribuição de melhoria.

O ministro Carlos Velloso pediu vistas dos autos e, ao apresentar seu voto-vista, trouxe um trabalho recheado de obras doutrinárias e análise da evolução constitucional. A parte mais relevante salientada pelo ministro refere-se à alteração do texto constitucional realizada pela EC 23/83, a qual modificou a redação da previsão de contribuição de melhoria constante do inciso II do então art. 18 da Constituição de 1967 para substituir a expressão “imóveis valorizados pelas obras públicas que o beneficiarem” por “imóveis beneficiados por obras públicas” (fls. 568/569).

A Constituição de 1988 resumiu ainda mais quando colocou no inciso III do art. 145 a expressão “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”.

O ministro asseverou que, mesmo com as alterações dos textos normativos, “A hipótese de incidência continuou sendo a valorização imobiliária decorrente de obra pública, certo de que a dicção imóvel beneficiado não tem outra significação que imóvel valorizado.” (fls. 570) (grifos do ministro).

Dito de outro modo, o ministro registrou a ilação que o elemento valorização do imóvel é necessário para a configuração da espécie tributária da contribuição de melhoria,

descartando os argumentos de que as reformas permitiam que o tributo fosse cobrado com base apenas na existência de obra pública.

Não poderia ser diferente. O elemento da valorização do imóvel denota o conteúdo econômico do fato com vistas ao proprietário. Tributar apenas com base em obra pública não considera qualquer capacidade contributiva, pois o imóvel pode, inclusive, sofrer desvalorização por conta de uma obra pública. Entender de modo diverso ofenderia este princípio, pois permitiria a tributação de fatos despidos de conteúdos econômicos.

Fica claro, assim, que o STF aplicou o princípio da capacidade contributiva, observando a tributação com base no benefício obtido. Apenas para corroborar esta conclusão vale transcrever um trecho do voto proferido pelo ministro Carlos Velloso, no qual ele fazia uma análise da doutrina de Geraldo Ataliba (fls. 571):

(...) Esse acréscimo, aliás, é o que proporciona a realização do princípio da igualdade (C.F., art. 5º, I, art. 150, II), mesmo porque o princípio informador da contribuição de melhoria, segundo Ataliba, é o da proporcionalidade ao benefício especial recebido em decorrência da obra pública realizada. (...)”.
(fls. 573)

No julgamento do RE 116.147/SP, o STF não fez uma única menção ao princípio da capacidade contributiva, mas efetivamente considerou um elemento essencial que indica sua presença, qual seja, a necessidade do conteúdo econômico na hipótese de incidência da contribuição de melhoria.

Trata-se de uma aplicação concreta do princípio da capacidade contributiva, na sua acepção objetiva. Este entendimento perdura e o STF já proferiu diversas decisões nesse sentido, tais como ARE 700.504/RS e AI 694.836/SP, nos quais discutiu-se a constitucionalidade de cobranças de Contribuição de Melhoria alheias à valorização dos imóveis.

Não existem maiores discussões peculiares a esta espécie tributária, de modo que as decisões mencionadas, além das decisões referentes às taxas acima analisadas, já indicavam aplicação do princípio também à contribuição de melhoria.

Capacidade Contributiva e Contribuições

Já no julgamento do RE 573.675/SC, ocorrido no ano de 2008, o contribuinte recorreu de acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina o qual havia reconhecido a constitucionalidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) instituída pelo município de São José, do estado de Santa Catarina, com esteio no artigo 149-A da Constituição, o qual fora inserido no texto constitucional pela EC 39/2002.

Nesse julgamento, o ministro relator Ricardo Lewandowsky, ao discutir os princípios que deveriam ser aplicados à COSIP, salientou que, em que pese o §1º do art. 145 da CF, texto normativo que fundamenta o princípio da capacidade contributiva, mencione a aplicação apenas para os impostos, por ser o princípio um mandamento fundamental, ele deve espalhar-se por todo o sistema tributário (fls. 1426/1427).

Antes disso, às fls. 1425, o ministro já havia deixado claro que, sendo a COSIP um tributo, ela deveria submeter-se aos princípios gerais da tributação, em especial os da isonomia, previsto no art. 150, inciso II, e o da capacidade contributiva, reconhecendo assim a aplicação ampla do princípio para todas as espécies tributárias.

Por outra via, o ministro reconhece a dificuldade na aplicação do princípio em sua inteireza às outras espécies tributárias, que não os impostos, fundamentando seu pensamento na doutrina de Marco Aurélio Greco. Cita como exemplo, a dificuldade da aplicação dos efeitos do princípio para as taxas, as quais possuem uma materialidade vinculada a uma atividade estatal (fls. 1427), cujo custo deve ser dividido de forma equânime entre os “beneficiados”.

No entanto, Lewandowsky afirma que independentemente dessa dificuldade, o princípio já encontrava respaldo nas contribuições, exemplificando com as alíneas “b” e “c” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

Com todas essas considerações, o ministro entendeu inexistir qualquer violação à isonomia e à capacidade contributiva o estabelecimento de alíquotas progressivas para a contribuição, com base no consumo de energia e conforme o tipo de usuário de serviço.

Muito pelo contrário! Afirmou que tal classificação respeitou e observou a capacidade contributiva dos contribuintes (fls. 1432).

Assim, votou pela constitucionalidade da COSIP, estabelecida pelo município citado, pelo não provimento do Recurso Extraordinário. Foi acompanhado pelos Ministros Menezes Direito, Carmen Lúcia, Celso de Mello, Gilmar Mendes. O único que divergiu, o Ministro Marco Aurélio, não adentrou na análise da capacidade contributiva, mas sim entendendo ser inconstitucional o dispositivo que estabeleceu a contribuição (fls. 1439).

4.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS EXTRAFISCAIS

A relação da extrafiscalidade dos impostos na sua relação com o princípio da capacidade contributiva é extremamente complexa, mas de grande importância para a fundamentação de uma tributação eventualmente diferente.

Já fora mencionado que a extrafiscalidade poderia relativizar a capacidade contributiva, mas nunca suprimi-la totalmente. A tributação justa no campo fiscal é realizada, principalmente, por este princípio, mas, em algumas situações, a tributação diferenciada pode ser utilizada para outros objetivos.

Por isso, a concessão de benefícios fiscais não ofende, por si só, a isonomia. Conforme afirmado por Celso Antonio Bandeira de Mello³⁷², a isonomia não impede o tratamento diferenciado entre os sujeitos, mas exige que seja realizado uma justificativa jurídica para a distinção entre os regimes jurídicos, conforme a diferença existente. A inexistência de justificativa para um tratamento tributário diferenciado acaba por converter-se em um privilégio injustificado.

Existem diversas formas de conceder um tratamento diferenciado para os sujeitos, sendo um dos principais instrumentos a concessão de isenção. Um dos questionamentos relacionados à concessão de isenção e que são levados ao STF solicita a extensão do benefício para outros contribuintes, pleito esse rechaçado pela Corte.

³⁷² MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 12.

No julgamento do RE 157.228/SP, relatado pelo Ministro Paulo Brossard, o Supremo decidiu que a concessão ou não de isenção em matéria tributária consiste em ato administrativo discricionário, fundamentado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujos efeitos não podem ser estendidos pelo Poder Judiciário.

O referido julgado apreciou recurso extraordinário interposto pela União Federal, em decorrência de julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo, o qual, com base na isonomia tributária, havia estendido uma isenção do IOF/Câmbio concedida a partir de julho de 1988. Os contribuintes que realizaram importações antes desta data questionaram a concessão da isenção, argumentando que houve ofensa à isonomia.

O Ministro Paulo Brossard acolheu as razões da União no sentido de que o Tribunal de piso havia atuado como legislador positivo quando suprimiu o critério temporal eleito pelo legislador e ampliou os efeitos do referido benefício, o que violaria a separação de poderes. Além disso, sustentou que não havia ofensa à isonomia, posto que os contribuintes estavam em situações temporais distintas.

Com isso, o STF reconheceu que o Judiciário não poderia atuar de forma positiva para conceder isenções para setores da sociedade que não foram contemplados na norma legal que conferiu o benefício. Tal função seria apenas e tão somente do legislador³⁷³.

Por outra via, isso não significa que o critério utilizado para conceder o benefício não possa ser questionado junto ao STF. A análise realizada pelo STF é justamente se houve arbitrariedade na eleição do critério que diferencia os contribuintes.

É o que se depreende do julgado AI 360.461 AgR/MG, de relatoria do Ministro Celso de Mello. Neste julgado, um contribuinte, usina de açúcar e etanol, questionava um benefício fiscal concedido pelo art. 2º da lei 8.393/91, o qual estabelecia a alíquota zero de IPI para as saídas de açúcar de cana ocorridas na área de atuação da

³⁷³ Os julgados nessa linha são vastos: RE 808291 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 25/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-263 DIVULG 09-12-2016 PUBLIC 12-12-2016; ARE 893893 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/04/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-083 DIVULG 28-04-2016 PUBLIC 29-04-2016; RE 869568 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-078 DIVULG 27-04-2015 PUBLIC 28-04-2015.

Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM.

Com isso, o contribuinte pleiteou a ampliação do benefício concedido pela referida lei para que também zerasse a alíquota de IPI das suas saídas. Inicialmente, o Ministro Celso de Mello refutou o pedido de extensão dos efeitos da isenção com espeque no entendimento de que não poderia o Judiciário atuar nos moldes pretendidos, consoante já mencionado.

Mas não só isso.

No mesmo RE, o ministro relator entendeu que o critério espacial utilizado pelo legislador para fundamentar o tratamento diferenciado entre os contribuintes “(...) apoiou-se, para efeito de sua concessão, em pressupostos lógicos e objetivos legitimadores do tratamento normativo diferenciado estabelecido pelo art. 2º da lei 8.391/91.”.

Em outras palavras, o STF analisou o critério utilizado para conceder a isenção para saber se efetivamente ele era arbitrário ou contrariava outros preceitos constitucionais, tais como a isonomia.

O STF admite, assim, que haja uma relativização do princípio da capacidade contributiva, com fundamento na extrafiscalidade. É possível que haja uma discriminação entre os contribuintes que relativize o critério da capacidade contributiva, desde que haja uma outra finalidade igualmente relevante para fundamentar essa discriminação, como por exemplo o desenvolvimento regional equilibrado.

Relativiza-se a utilização do critério da capacidade contributiva dos contribuintes, visando concretizar um outro objetivo constitucional que, no caso, é a isonomia.

4.5. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Além daquelas conclusões já esposadas ao longo deste capítulo, é salutar fazer algumas considerações acerca do princípio na jurisprudência do STF. Ante toda a análise dos julgados realizada no presente estudo, percebe-se, de maneira muito clara, as dificuldades enfrentadas na aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Inicialmente, a Corte Suprema apresentou uma jurisprudência muito incipiente e restritiva dos efeitos do princípio da capacidade contributiva, concedendo-lhe um papel muito aquém da sua importância para o sistema tributário nacional. O Tribunal parecia entender que o princípio se constituía como uma simples sugestão, de modo que a sua aplicação foi praticamente negada durante um bom período.

Foi verificado que o STF restringia a aplicação do princípio apenas aos impostos e, mesmo assim, não para todos eles. No julgado RE 153.771/MG, o Ministro Relator Carlos Velloso buscava conceder eficácia à capacidade contributiva apenas para os impostos, concepção esta do princípio que já era restrita.

Mas o posicionamento que foi vencedor no julgamento do RE 153.771/MG, capitaneado pelo ministro Moreira Alves era ainda mais restritivo. O voto vencedor não apenas limitou a aplicação do princípio à espécie tributária dos impostos, mas foi mais além e restringiu a sua incidência apenas para os impostos ditos pessoais. Em outras palavras, o STF reconheceu que a capacidade contributiva manifestava-se como um instrumento de realização da igualdade, mas apenas para alguns poucos tipos de impostos. Para as outras espécies, os instrumentos de igualdade seriam diversos, tais como proporcionalidade e retributividade, os quais não se mostravam adequados para o intento almejado pelo princípio.

Tal posicionamento, ainda que fale na realização da isonomia, limita indevidamente sua própria concepção, tendo em vista que a mera retributividade aplica uma isonomia do ponto de vista formal, posto que os contribuintes certamente terão capacidades de contribuir distintas. A igualdade não será, assim, efetiva neste caso, pois concede um tratamento igualitário para pessoas que se encontram em situações diferentes. Trata-se de uma visão deturpada e formalista do princípio da isonomia, conduzindo para um resultado diferente daquele pretendido pela norma. Violava-se a igualdade e a capacidade contributiva a um só tempo.

Outro equívoco claramente exposto nesse julgado, segundo as premissas construídas, é confundir a progressividade com a capacidade contributiva. A progressividade é apenas uma das formas colocadas para se atingir as finalidades da capacidade contributiva, e que, mesmo assim, não funciona para todos os impostos, consoante já amplamente discutido.

Um exemplo claro disso ficou evidenciado com a constatação de que a progressividade aplicada ao IPI ou ICMS ofende a capacidade contributiva e pode conduzir a resultados contrários aos fins pretendidos pelo princípio.

Não apenas isso. Essa atecnia e confusão conceitual custou caro para o sistema tributário nacional. Isso porque uma possível interpretação de que a progressividade não era aplicável ao IPTU por falta de autorização expressa resultou em uma interpretação genérica e bastante distorcida de que a capacidade contributiva não era aplicável para todos os impostos classificados como “reais”. Dessa forma, as análises de outros aspectos importantes, como a seletividade, passaram ao largo de conteúdo principiológico da capacidade contributiva.

Esse entendimento extremamente raso do princípio repercutiu inclusive na questão das súmulas 656 e 668, as quais foram analisadas anteriormente. É justamente em razão desse equívoco daquele posicionamento da Suprema Corte que não se pode afirmar que a súmula 656 será automaticamente revogada.

Posteriormente, com a alteração da composição daquele Colegiado e com o advento da EC 29/2000, que alterou o tratamento relacionado à progressividade no caso do IPTU, a interpretação do princípio ganhou uma nova moldura muito mais próxima daquela adotada pelo estudo.

No julgado RE 423.768, analisado anteriormente, deixou-se evidente que as conclusões de vedação à aplicação da progressividade do IPTU não se relacionavam à impossibilidade de aplicação do princípio para os impostos ditos reais, mas sim de uma falta de autorização constitucional para aplicação da progressividade apenas para o caso do IPTU.

Dos votos proferidos naquele julgado, é possível inferir duas assertivas: a) uma desmistificação de que a capacidade contributiva somente poderia ser aplicada para os impostos reais; b) a progressividade, em que pese seja um dos instrumentos de aplicação da capacidade contributiva, não se confunde com ela.

É evidente a evolução na interpretação e aplicação do princípio. A superação do entendimento de que a classificação entre impostos reais e pessoais servia de limitação para a aplicação da capacidade contributiva foi, sem sombra de dúvida, um avanço da jurisprudência e permitiu eliminar uma das barreiras existentes para a aplicação do princípio a todos os impostos.

Mas não bastava reconhecer a aplicação do princípio para todos os impostos. A exigência de uma tributação justa, parâmetro fundamental para o princípio em voga, impôs a expansão da capacidade contributiva para todas as espécies tributárias.

Com isso, parece claro que existiu, também neste caso, uma evidente e inconteste evolução. Como foi visto, anteriormente ao julgado 150.773/MG, o princípio da capacidade contributiva era somente aplicado aos impostos e não a todos eles. Posteriormente, já no bojo do julgamento do RE 423.768, o STF passou a admitir a capacidade contributiva também para as demais espécies tributárias, de modo que o princípio finalmente ganhou uma eficácia mais ampla.

Muitas vezes o caminho construído não pareceu muito adequado, podendo fragilizar o entendimento ou a conclusão que poderia ser extraída daquele julgado. Algumas considerações irrelevantes, ou falta de acuidade no trato da questão, como, por exemplo, da referibilidade das taxas, poderiam enfraquecer a postura correta do STF e colocar o entendimento que amplia a aplicabilidade do princípio em risco. Entrementes, isso não impede o elogio ao posicionamento da Corte, que, em algumas oportunidades, guiada por uma concepção muito mais valorativa da ideia de justiça, em que pese com pouca análise técnica, concluiu no sentido correto, para ampliar a efetividade e o âmbito de aplicação do princípio.

Outro posicionamento relevante atinente ao posicionamento da Corte Suprema diz respeito à relação da capacidade contributiva com a extrafiscalidade. O STF tem adotado uma postura condizente com o entendimento do princípio adotado no estudo. Permite-se a diferenciação entre contribuintes com base em outros critérios que não a capacidade contributiva, sem descartar, contudo, a análise constitucional do critério adotado para realizar a discriminação.

Por fim, um outro entendimento firmado há algum tempo na Corte também merece elogios. Foi visto que, em que pese o STF não fizesse menção expressa ao princípio da capacidade contributiva, a análise do fato gerador da contribuição de melhoria a partir de uma valorização do imóvel acaba por aplicar os mandamentos daquela norma.

Em resumo, o STF admite o princípio da capacidade contributiva nas suas mais variadas facetas: como um critério idôneo para a realização da isonomia em todas as espécies tributárias, como um limite para a tributação e também como um pressuposto da tributação.

Mas não deve parar por aí. Como norma principiológica que é, a capacidade contributiva sempre pode e deve ser ampliada sob diferentes perspectivas e em conjunto com os outros princípios do ordenamento.

5 CONCLUSÃO

Ante todas as ideias trabalhadas no estudo, é possível extrair algumas conclusões:

O sistema jurídico é composto por normas, elementos estes que necessariamente relacionam-se para formar a unidade do ordenamento. Já o sistema constitucional tributário apenas existe para efeitos didáticos e configura-se como um subsistema constitucional de extrema importância.

Em um regime do Estado Democrático de Direito, no qual o poder exercido pelo Estado, além de promover os direitos sociais e individuais, deve observá-los no sentido de não violá-los, o exercício de qualquer poder pelo Estado e por seus agentes é fundado na soberania do povo, bem como é limitado pelo ordenamento jurídico.

A maior fonte de recursos do Estado é justamente a tributação, a qual consiste na transferência compulsória de parcela do patrimônio dos particulares para a coletividade para fazer frente às despesas públicas. Assim sendo, o exercício do poder de tributar demanda uma autorização pelo ordenamento jurídico que é conferido com o estabelecimento de diversos limites, os quais são construídos mediante normas direcionadas aos operadores do direito.

Os princípios, assim como as regras, são uma espécie do gênero norma e compõem o ordenamento jurídico, em um sistema simbiótico e todo interligado. Cada um dos tipos normativos possuem funções e formas de aplicação diferentes. Por exemplo, as regras seriam aplicadas de modo absoluto, no sentido “tudo ou nada”, enquanto os princípios devem ser aplicados do modo gradual, no sentido “mais ou menos”.

As formas de conflito normativo e as respectivas soluções também diferem. Ao entrarem em conflito diante de um caso concreto, os princípios deverão ser sopesados, criando uma relação de precedência. Esse resultado é uma regra, cujo pressuposto fático é a situação concreta previamente ocorrida e o consequente é a precedência daquele princípio sempre que houver aquela situação.

O princípio possui um caráter mais abstrato e se apresenta como uma norma gênero que radica o surgimento de diversas outras normas, bem como pertence à ordem jurídica positiva, servindo sempre como diretivas materiais para a interpretação do Direito. No entanto, o caráter genérico não se presta a justificar a completa inobservância dos mandamentos do princípio, de modo que os sujeitos envolvidos devem adotar, na maior medida possível, o comportamento possível para aquele fim.

O princípio é uma norma jurídica de altíssima carga axiológica, com alto grau de abstração e que impõe deveres e obrigações que podem ser realizados em níveis variados, orientando, ainda, a interpretação de todo o ordenamento jurídico, por consistirem em razões substanciais de decidir.

Os princípios constituem-se como limitações ao poder de tributar quando orientam e impõem diretrizes ao exercício da competência tributária dos entes tributantes estabelecidas na Constituição. Impõem no sentido de que a sua inobservância torna ilícita a prática do ato.

O fundamento axiológico que embasa a capacidade contributiva é a justiça na tributação, no sentido de que cada cidadão deve contribuir para as despesas estatais nos limites da sua capacidade. A ideia de justiça na tributação passa a abranger uma série de valores antes ignorados, de modo que isto altera a própria concepção, conteúdo e abrangência da capacidade contributiva.

O atual modelo estatal do ocidente, o qual é adotado pelo Brasil, apresenta diversos deveres sociais, no qual ele assume o protagonismo na realização do bem estar individual e coletivo dos cidadãos. Assim, o critério adotado para a realização da capacidade contributiva ou da justiça da tributação deve agora necessariamente envolver e respeitar esses objetivos.

Aqueles que podem contribuir mais devem contribuir mais, enquanto que aqueles que tem menos condições devem contribuir menos para os encargos estatais. Cada cidadão deve contribuir conforme as suas possibilidades, em uma clara realização da igualdade na tributação.

Todos os conceitos utilizados para a definição da capacidade contributiva, tais como “justiça” da tributação, mínimo vital, isonomia no tratamento, são extremamente vagos e abertos, concedendo um espaço amplo para especulação e definição do seu conteúdo. No entanto, isto não impede que os seus mandamentos sejam respeitados e observados. A capacidade contributiva é um conceito indeterminado, mas não indeterminável.

Após a Constituição de 1988, não há mais como rejeitar a força vinculante e a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva tanto para o legislador como para o aplicador da norma.

Enquanto norma jurídica principiológica, a capacidade contributiva impõe uma eficácia negativa, no sentido de que, no exercício da tributação, o Estado não poderá ignorar ou contrapor os seus mandamentos. Impõe ainda uma eficácia positiva exigindo uma atuação do Estado para promovê-la, concedendo o direito de o cidadão exigir a produção de normas jurídicas no sentido de efetivar aquele estado ideal de coisas buscado pelo constituinte.

Em que pese a capacidade econômica seja necessária para a apresentação de capacidade contributiva, elas não se confundem. A diferença crucial entre os institutos está na questão do mínimo vital. A capacidade contributiva apresenta-se, assim, como uma capacidade econômica qualificada (por exceder àquele denominado mínimo existencial). A diferença entre eles é de natureza gradual, de modo que a capacidade contributiva só surge quando a capacidade econômica ultrapassa o limite do mínimo vital.

O ato de tributar pessoas com base apenas na capacidade econômica poderia concretizar verdadeiras injustiças e contrariar o estado ideal de coisas buscado com o princípio da capacidade contributiva. No caso do ordenamento jurídico pátrio, portanto, o conceito abraçado pela Constituição foi o da capacidade contributiva, sendo necessário diferenciá-los.

Em que pese o texto da Constituição Federal consigne, na sua literalidade, a expressão “capacidade econômica”, a doutrina (conforme exposto, mesmo nos casos em que considera os conceitos como sinônimos) e a jurisprudência, em uma interpretação mais

condizente com o contexto constitucional, evidenciam que o valor protegido é a “capacidade contributiva”.

O texto constitucional expressa com a locução “sempre que possível” a observância imediata do princípio da capacidade contributiva, salvo nos casos em que seja impossível, por questões técnicas e práticas, aplicá-lo. Esta concepção refuta a ideia de que seria uma mera recomendação a aplicação do princípio.

O caráter pessoal mencionado no dispositivo constitucional determina que o princípio da capacidade contributiva demanda, dentro das possibilidades, uma necessária personalização dos tributos, no sentido de que devem ser consideradas as características pessoais dos indivíduos para, com isso, poder identificar a capacidade de contribuir de cada um.

Isso não significa, entretanto, que a capacidade contributiva somente possa ser realizada com a personalização do tributo. Existem tributos que não possibilitam esta personalização, de modo que outros mecanismos devem auxiliar na realização da capacidade contributiva, como é o caso da seletividade.

Percebe-se, portanto, que a capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, independentemente de qualquer classificação.

No caso dos tributos vinculados, ao invés de uma divisão geral por toda a sociedade, como ocorre nos impostos, a divisão deverá ocorrer dentro do grupo ao qual é direcionada aquela atividade estatal. O paradigma da referibilidade deve se voltar ao grupo e não ao indivíduo isoladamente. Inexiste qualquer óbice para uma divisão equitativa dessa despesa, dentro do próprio grupo, devendo ser restrito a ele.

O princípio deve ser aplicado independentemente da espécie tributária, considerando, por óbvio, as peculiaridades de cada uma delas no sentido de viabilizar a sua efetividade. No caso das taxas, a capacidade contributiva deve ter relação com a riqueza externada, bem como a relação direta com o serviço prestado ou demandado do poder público.

Ante a estrutura da norma tributária, a capacidade contributiva atua de forma distinta em cada uma delas. Quando absoluta ou objetiva, atua no antecedente normativo impondo que o legislador selecione determinados fatos com conteúdo econômico, para ensejar tributação, claramente restringindo a discricionariedade do legislador.

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva atua no consequente da norma jurídica tributária, impondo a discriminação entre os sujeitos passivos, com a necessária consideração de aspectos individuais que permitam identificar a capacidade de contribuir de cada sujeito passivo, bem como uma graduação equilibrada da distribuição do ônus das despesas públicas entre os sujeitos, utilizando-se dos elementos quantitativos do consequente, que são a base de cálculo e a alíquota.

A capacidade contributiva objetiva aplica-se no momento da instituição da norma tributária, impondo que somente fatos que denotem capacidade econômica (ainda que presumida) de contribuintes possam ser eleitos como fatos jurídicos da obrigação de pagar tributos.

Nesta faceta objetiva, atua em um momento pré-normativo, impondo a sua observância para a eleição dos fatos que serão incluídos no antecedente da regra jurídica tributária. Somente fatos dotados de conteúdo econômico podem ser inscritos no antecedente da norma tributária.

A simples eleição de um fato com conteúdo econômico, isoladamente, não significa que a capacidade contributiva fora respeitada, mas apenas um dos seus aspectos. É necessária a observância também da capacidade contributiva subjetiva.

A acepção subjetiva da capacidade contributiva visa graduar a carga do tributo repartindo o seu impacto, de modo a distribuir o peso entre os participantes dos eventos signo presuntivos de riqueza eleitos pela norma tributária, conforme o tamanho e proporção daquele evento, bem como com a consideração das características individuais dos contribuintes que suportarão aquela carga.

A graduação do mandamento normativo não pode ser excessiva a ponto de suprimir todo o potencial econômico previsto na hipótese de incidência, ou antecedente normativo da norma de direito tributário. Neste ponto, a capacidade contributiva atua como verdadeiro limite à imposição tributária.

A capacidade contributiva relativa impõe que o legislador observe a mensuração da base imponible do tributo, justamente porque o consequente normativo não pode ser estabelecido em completo desprendimento do fato descrito no antecedente normativo, ou hipótese de incidência.

A base imponible não se confunde com a materialidade da hipótese de incidência, mas apresenta-se como um instrumento de mensuração, de quantificação daquele evento previsto hipoteticamente no antecedente da norma tributária. Esta relação vincula o legislador, que não pode simplesmente ignorá-la.

O legislador também não tem uma liberdade absoluta para impor o ônus do tributo a qualquer sujeito, senão àquele(s) sujeito(s) que apresenta(m) a manifestação econômica a ser tributada, cujo fato com conteúdo econômico fora apresentado na hipótese de incidência.

A capacidade contributiva relativa impõe que apenas aquele indivíduo que exterioriza algum potencial econômico ao realizar aquele fato ou negócio jurídico que sinaliza a existência de riqueza a ser tributada pode figurar no polo passivo da obrigação tributária.

A capacidade contributiva apresenta facetas graduais: primeiro, a acepção objetiva, ou absoluta, exige que somente contribuintes que externalizem, ainda que indiciariamente, potencial econômico sejam convocados a contribuir com despesas públicas; em seguida, o sentido subjetivo, ou relativo, busca graduar estas potencialidades externalizadas para que cada um contribua conforme as suas forças (ou até mesmo deixe de pagar, caso fique demonstrada a sua impossibilidade de fazê-lo).

A capacidade contributiva será violada em qualquer caso de descumprimento de um dos seus aspectos. O cumprimento da faceta objetiva não dispensa o cumprimento da

subjetiva. O princípio somente será observado, caso as duas facetas expostas sejam observadas na construção da regra matriz de incidência tributária.

A capacidade contributiva se relaciona com diversos outros princípios do ordenamento jurídico. O princípio da isonomia apresenta duas acepções bem distintas que se complementam. Uma primeira que proíbe os tratamentos desiguais de cidadãos que estejam na mesma situação; e outra que impõe a realização de tratamentos distintos para indivíduos que estejam em situação diferentes, na exata medida da desigualdade deles.

A isonomia impõe que sejam promovidos tratamentos distintos para os indivíduos em situações distintas, mas não fornece o critério desta distinção. Se esse critério de diferenciação for dissociado dos valores consagrados pelo ordenamento jurídico, estar-se-á ofendendo o princípio da isonomia.

O estabelecimento de tratamentos desiguais com a utilização de critérios alheios aos valores protegidos e almejados pelo ordenamento jurídico, ao invés de concretizarem o princípio da isonomia, ferem-no de morte. É justamente por isso que o estabelecimento de tratamentos desiguais devem encampar os demais valores do ordenamento para que não se tornem “privilégios injustificados”.

A capacidade contributiva apresenta-se, assim, como um dos critérios mais relevantes para realizar a distinção entre os cidadãos no âmbito tributário. Parece claro que a maior parte dos critérios admitidos para a realização da isonomia no âmbito tributário são fornecidos por tal princípio.

Ao fazer uma interpretação sistemática e integrada destes princípios, a capacidade contributiva revela-se como um critério de graduação, possibilitando a efetivação da isonomia.

A capacidade contributiva também se relaciona, de forma muito íntima, com o princípio do não confisco. O confisco é uma expropriação, sem respaldo jurídico, pelo poder público, da propriedade do cidadão.

A proteção ao direito de propriedade não pode se restringir à proteção em face da expropriação propriamente dita. Quando da construção das normas tributárias, o legislador fiscal deve observar os limites para que aquela obrigação tributária não venha a agredir a essência do direito de propriedade. O tributo não pode, assim, ser utilizado como ferramenta de confisco, seja direta ou indiretamente.

O confisco fica caracterizado quando a tributação excede as possibilidades de colaboração com os gastos públicos do indivíduo, justamente indo além da capacidade dele de contribuir. Um tributo é confiscatório se não observar qualquer das facetas do princípio da capacidade contributiva, seja ela objetiva, seja ela relativa.

O Estado, enquanto ente tributante, deve respeitar aquele mínimo existencial, quantia mínima de patrimônio necessário para a subsistência do indivíduo e da sua família. Mas não apenas isto, pois ele tem o dever de promover o mínimo para a existência digna dos cidadãos.

O mínimo vital deve ser respeitado em face do bem estar social, obrigando o Estado a conceder uma existência digna mínima; antes do mínimo vital, não é possível existir capacidade contributiva. Assim, fica evidente que, na interação com o bem estar social, a capacidade contributiva apresenta-se como um limite.

A progressividade prevista no inciso II do §4º do art. 182 e a do inciso I, §4º do art. 153 tem uma relação mais branda com a capacidade contributiva, posto que o critério de majoração não diz respeito à riqueza ou capacidade de contribuir com as despesas públicas, mas sim à inércia do proprietário no tempo, ante o seu dever de respeitar a função social da propriedade.

É possível a relativização da capacidade contributiva nos tributos com natureza extrafiscal, de modo que os limites para que se atinjam o confisco ou a capacidade contributiva são mais amplos, o que não significa que não possa existir ofensa a estas duas normas.

A progressividade constitui-se como uma ferramenta que atende ao fim proposto pela capacidade contributiva: cobra-se mais daquele que apresenta uma maior capacidade de

contribuir. O mecanismo é embasado na ideia de igualar os sacrifícios suportados pelos contribuintes distribuindo o peso das despesas públicas de maneira mais equitativa.

A progressividade não é propriamente um princípio, mas sim uma técnica. Com isso, no âmbito tributário, a progressividade mostra-se como um instrumento de realização da capacidade contributiva a qual deve ser aplicada sempre que cabível.

A seletividade é um instrumento de aplicação da capacidade contributiva a tributos específicos (IPI e ICMS), que incidem sobre o consumo, para reduzir o custo dos produtos que fazem parte do mínimo existencial dos indivíduos.

Percebe-se que a seletividade guarda, sim, relação com o princípio da capacidade contributiva, quando impõe a utilização de alíquotas menores para produtos ligados ao mínimo existencial dos indivíduos, reduzindo o seu custo e tornando-os mais acessíveis a um número maior de cidadãos. Trata-se, portanto, de um instrumento de implementação dos objetivos normativos.

A jurisprudência do STF apresenta uma vasta gama de julgados e de entendimentos relacionados ao princípio da capacidade contributiva. Inicialmente, a Corte Suprema praticamente negava vigência ao princípio, quando entendia que ele somente seria aplicável aos impostos ditos pessoais.

O voto-vencedor do ministro Moreira Alves no RE 153.771/MG parecia indicar que a relação tributária nos impostos reais seria entre o fisco e o bem, ignorando, de forma prática, as características do contribuinte. Isso inviabilizaria a distribuição justa da carga tributária, justamente porque não seria juridicamente possível tomar aspectos pessoais dos contribuintes.

Dois argumentos foram utilizados para sustentar esse entendimento: a) a impossibilidade de aplicação da progressividade para a função fiscal do IPTU, pois a CF somente autorizaria a progressividade com base na função extrafiscal; b) a impossibilidade de aplicar a capacidade contributiva para os impostos ditos reais.

Tal entendimento foi repetido no julgamento do RE 234.105, no qual os ministros acompanharam o relator apenas na conclusão, adotando como fundamento a distinção entre os impostos reais e pessoais, de modo que a progressividade, enquanto representação da capacidade contributiva, não poderia ser aplicada aos impostos reais, como era o caso do ITIV.

O posicionamento da Corte manteve-se incólume, até o julgamento do RE 423.768, cuja relatoria coube ao ministro Marco Aurélio. Com uma nova composição, os ministros decidiram pela aplicação da capacidade contributiva e da progressividade fiscal para todos os impostos, independentemente da classificação de pessoais e reais.

Ficou claro que a antiga posição do STF não mais se sustentava, fato este que restou cabalmente comprovado no julgado 562.045/RS, submetido ao rito da Repercussão Geral, no qual foi decidida pela aplicação do princípio da capacidade contributiva para todos os impostos. A distinção entre impostos pessoais e reais perdeu sentido para efeitos de aferição, ou não, da aplicação da capacidade contributiva. Tratou-se de uma evolução do próprio conteúdo do princípio realizado pela Corte, a qual antes praticamente negava eficácia para a capacidade contributiva.

Quanto a relação com outros princípios, o STF considerava a capacidade contributiva como apenas um dos critérios existentes para alcançar a isonomia. Percebe-se, inclusive, que era um instrumento de realização da isonomia junto com outros tidos como importantes para a Corte, tais como a retributividade, para o caso das taxas, e a proporcionalidade, para o caso das contribuições.

Nos vários outros julgados analisados, atinentes à própria superação do entendimento de que a capacidade contributiva não seria aplicável aos impostos reais, ficou evidenciado que o STF entendeu a capacidade contributiva como um critério de discriminação adequado para aplicação da isonomia no campo tributário.

A jurisprudência do Supremo atualmente reconhece que a capacidade contributiva serve como instrumento de suma importância para a efetivação da isonomia, no sentido da busca por uma tributação justa e equilibrada. Utiliza-a como critério de distinção entre os contribuintes para a realização da igualdade.

No tocante a aplicação da capacidade contributiva para todas as espécies tributárias, percebe-se que, mesmo em julgados mais antigos, como na representação 1.077, não havia uma preocupação do STF em vedar a graduação das taxas conforme o valor da causa, salvo nos casos em que ela extrapolasse os limites e tornasse-se impagável.

O aspecto relevante é que, ainda que não tenha analisado a graduação da taxa conforme aumentava o valor da causa de forma minuciosa, o Supremo já admitia esta possibilidade. Outra questão importante decidida naquele julgamento diz respeito à expressa menção de que, em virtude da natureza tributária da taxa, o custo do serviço é um limite para a cobrança dos valores do tributo, o que não significa, contudo, que os valores das taxas devam ser invariáveis ou que não possam ser graduados. São duas questões diferentes e o julgado da ADI 948-6 deixa isso claro: o custo do serviço é um limite objetivo para os valores de taxas a serem cobrados, o que não impede a graduação dessas quantias.

O STF admite, desse modo, a graduação da taxa, desde que seja observado o limite do custo da atividade estatal e o critério deve refletir alguma presunção de capacidade contributiva que possua amparo na ordem constitucional. O critério deve observar os objetivos e valores presentes nos princípios constitucionais, o que limita bastante o arbítrio da escolha.

Já no que diz respeito a extrafiscalidade, percebe-se, da análise dos julgados, que o STF admite a relativização da capacidade contributiva para atingir outros fins igualmente relevantes na ordem jurídica.

Inicialmente, a Corte Suprema apresentou uma jurisprudência muito incipiente e restritiva dos efeitos do princípio da capacidade contributiva, concedendo-lhe um papel muito aquém da sua importância para o sistema tributário nacional. O Tribunal parecia entender que o princípio constituía-se como uma simples sugestão, de modo que sua aplicação foi praticamente negada durante um bom período.

No entanto, deve-se salientar a evolução da jurisprudência do STF, no tocante ao princípio em tela, principalmente para abolir dois pensamentos antes recorrentes e

extremamente prejudiciais: a) desmistificou-se que a capacidade contributiva somente poderia ser aplicada para os impostos reais; e b) aboliu a confusão dos conceitos de progressividade e da capacidade contributiva, sendo aquela um instrumento desta.

Ao que tudo indica, a jurisprudência do STF está abraçando, cada vez mais, o princípio da capacidade contributiva, para lhe atribuir o seu verdadeiro papel na ordem jurídica constitucional.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1968, p. 3-21.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Imunidade de instituições de educação e assistência*. *RDtributário* 55/136/142. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975.

_____. *Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP-IDEPE, RDtributário* 4, 1978, p. 125/156.

_____. *IPTU – Progressividade*. *Revista de Direito Público (RDP)* 93/233.

_____. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. In. “*V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros*”. Edição IDEPE/RT – separata da *Revista de Direito Tributário*, 1991.

ATALIBA, Geraldo, e **BARRETO**, Aires. *Imposto sobre Serviços. Tributação de Anúncios e Destaques em Listas ou Guias Telefônicos. Inadmissibilidade em Face da Vedação Constitucional*. *RDtributário* 39/105-121. São Paulo, Ed. RT, janeiro-março de 1987.

ATALIBA, Geraldo e **GIARDINO**, Cléber. *ICM – Abatimento Constitucional e o princípio da não-cumulatividade*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, ano VIII, p.110-126, nº 29-30, julho/dezembro de 1984.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. *Algumas questões sobre a imunidade tributária*. In: **SILVA MARTINS** (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo. Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998 (pp. 143-154)

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008

BAHIA, Saulo José Casali. *A igualdade como direito fundamental*. In: Ariele Chagas Cruz; George Sarmento, Taysa Matos Seixas. (Org.). *Direitos Humanos Fundamentais: estudos sobre o art. 5º da Constituição de 1988*. 1ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 1, p. 96-103.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª Ed. rev. e atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARZOTTO, Luis Fernando. *O Positivismo Contemporâneo*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010

BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Editora Brasiliense. 2000.

_____. *Estado, Governo, Sociedade*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 11ª Ed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2004.

_____. *Teoria da Norma Jurídica*. 4ª Ed. São Paulo: Edipro, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988*. In. Revista de Direito Tributário nº. 64. São Paulo: Malheiros.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Limitações Constitucionais à tributação*. In *IV Curso de Especialização em Direito Tributário, vol 1*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

_____. *IPTU: Progressividade*. In Revista de Direito Tributário 59, p. 73/94. São Paulo: Malheiros, 1993.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 jan. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Agravo de instrumento n. 154.837-2, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 23/08/94. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=277554>. Acesso em: 16 fev. 2016.

_____. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 566.622, do Tribunal de Justiça do RS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 21/02/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=523573>. Acesso em 4 fev. de 2017.

_____. Agravo Regimental em Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, do Tribunal de Justiça do DF. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento em 24/11/2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9957549>. Acesso em 4 fev. de 2017.

_____. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de instrumento n. 360.461, do Tribunal de Justiça de MG. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 17/05/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624002>. Acesso em: 16 fev. 2016.

_____. Recurso Extraordinário n. 155.771, do Tribunal de Justiça de MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. Relator p/ acórdão: Ministro Moreira Alves. Julgamento em 20/11/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28153771%2E%2E+OU+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zdcxw75>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 234.105, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 20/11/1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 423.768, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 01/12/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 248.892, do Tribunal de Justiça de RJ. Relator: Ministro Maurício Correia. Julgamento em 09/11/1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=257834>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 562.045, do Tribunal de Justiça do RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandovsky. Relator p/ acórdão: Ministra Carmen Lúcia. Julgamento em 06/02/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 573.675, do Tribunal de Justiça de SC. Relator: Ministro Ricardo Lewandowsky. Julgamento em 25/03/2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 948, do Estado de Goiás. Relator: Francisco Rezek. Julgamento em 09/11/1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266593>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Representação n. 1.077, do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento em 28/03/1984. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263851>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 177.835, do Tribunal de Justiça de PE. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 22/04/1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223337>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 110.327, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Celso Borja. Julgamento em 27/02/1987. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=201420>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 95.795, do Tribunal de Justiça do RS. Relator: Ministro Alfredo Buzaid. Julgamento em 22/03/1983. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189231>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 120.954, do Tribunal de Justiça do ES. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 14/03/1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207376>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Repercussão Geral na Questão de Ordem no Recurso Extraordinário n. 576.321, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowsky. Julgamento em 04/12/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 554.951, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 15/10/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4872334>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 116.147, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Celso Borja. Julgamento em 29/10/1991. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206158>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Recurso Extraordinário n. 157.228, do Tribunal de Justiça de SP. Relator: Ministro Paulo Brossard. Julgamento em 03/05/1994. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=212338>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Agravo Regimental no Agravo de instrumento no Recurso Extraordinário n. 360.461, do Tribunal de Justiça de MG. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 17/05/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624002>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. *Súmula 551: É inconstitucional a taxa de urbanização da Lei número 2.320, de 20-12-1961, instituída pelo Município de Pôrto Alegre, porque seu fato gerador é o mesmo da transmissão imobiliária.* Publicação 10/12/1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=551.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 2 fev. 2017.

_____. *Súmula 595: É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.* Publicação 03/01/1977. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=595.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 2 fev. 2017.

_____. *Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.* Publicação 09/10/2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 2 fev. 2017.

_____. *Súmula 668: 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.* Publicação 09/10/2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 2 fev. 2017

_____. *Súmula Vinculante 29: 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.* Publicação 12/03/2010. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_29__P_SV_39.pdf. Acesso em 2 fev. 2017

BRITO, Edvaldo. *Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14.* Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989.

_____. *Aspectos constitucionais da tributação.* In. Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24 Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZA, Elizabeth. *IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá Editora, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense. 2ª edição, 1990.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. RD Tributário 55/ 297/302. São Paulo, RT, 1991.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CUNHA JÚNIOR., Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993*. RDtributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros Editores.

_____. *Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações*. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due process of Law*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributário*. Milão: CEDAM, 2003.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIARDINA, Cleber; **ATALIBA**, Geraldo. *Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva*. In. COSTA, Alcides Jorge et. al. *Princípios Tributários No Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p. 137-179, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. *Imunidade Tributária*. In Imunidades Tributárias. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. P. 710/721.

_____. *Princípio Da Capacidade Contributiva*. Revista Fórum de Direito Tributário. FDT. Belo Horizonte, n.22, ano 4 Julho/Agosto 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=37119>. Acesso em: 15 jun. 2015.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*. Trad.: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003. P. 143 e ss.

HOLMES, Stephen et **SUNSTEIN**, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton and Company, 1999

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El Principio de Legalidad y La Reserva de Ley*. Revista de Direito Tributário nº. 50. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Out/Dez 1989. P. 07/13.

MACHADO, Hugo de Brito. *Progressividade e Seletividade no IPTU*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e §4 e Artigo 195, §7, da Constituição Federal*. RDDT n. 28, Janeiro/98, p. 68-83.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998.

_____. *Princípios Constitucionais Tributários*. In “Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18”. Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo, 1993.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

MITA, Enrico De. O princípio da capacidade contributiva. In *Princípios e Limites da tributação*. Coord. Roberto Ferraz. Roberto Ferraz (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 221-256.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e os seus Novos Aspectos*. In. *Revista Dialética de Direito Tributário* 34/19-40. São Paulo: Dialética, Julho de 1998

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

_____. “Profili Generali”. In: MOSCHETTI, Francesco. (*a cura di*). *La Capacità Contributiva*. Padova, Cedam, 1993

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

_____. *Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade Contributiva*. in *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 39, 1987. p. 170/187.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. Tradução: Maria Ermantina Galvão G. Pereira. - São Paulo : Martins Fontes, 1996.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Baruei/SP, Manole: 2004.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, v. 1, p. PDF, 2010

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, V.III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira, *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Fabris, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1960.

TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In. *Revista de Direito Tributário* nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978.

_____. *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio de Justicia Tributaria: Aplicación a los Impuestos Directos e Indirectos*. In: TORRES, Heleno Torres (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. Malheiros: São Paulo, 2005, p. 283.

TIPKE, Klaus e **YAMASHITA**, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário*. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-527.

_____. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária*. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais*. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, jul/set 1989, p.29/49.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2000.

_____. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1995.

VILLANOVA, Lourival. *Analítica do Dever-Ser*. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Volume 2. São Paulo: Axis Mundi, 2003. P. 45/91.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.