UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – ARTIGO CIENTÍFICO

O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE A JUSTIÇA FISCAL

Roseane Lima Carvalho Teles
José Gomes Britto Neto

Aracaju
2015

ROSEANE LIMA CARVALHO TELES

O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA CAPCIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE A JUSTIÇA FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso - Artigo - Apresentado ao Curso de Direito da Universidade Tiradentes - UNIT, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em __/__/____.

Banca Examinadora

_____

José Gomes Britto Neto
Universidade Tiradentes

_____

Francisco Branco
Universidade Tiradentes

_____

Hélder Goes
Universidade Tiradentes

O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE A JUSTIÇA FISCAL

Roseane Lima Carvalho Teles[1]

RESUMO:

O presente estudo tem por escopo analisar o alcance do princípio da capacidade contributiva dentro do ordenamento jurídico tributário pátrio, tendo em vista ser um instrumento de efetivação da tão aclamada justiça tributária. Para tanto, faz-se uma abordagem sobre sua evolução histórica, relacionando-se com a evolução dos princípios gerais do direito, os princípios constitucionais tributários, o sistema tributário nacional e a possível aplicabilidade deste apontado princípio às outras espécies tributárias, senão àquela determinada diretamente pelo dispositivo que o contempla, qual seja: os impostos, e mais especificamente, os pessoais. Por meio de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial foi constatado que a atuação do princípio da capacidade contributiva pode, em determinadas hipóteses, englobar outras espécies tributárias. Na nuance fiscal, o designado princípio reflete os ideais republicanos de igualdade, devendo, sempre que possível, ser observado a fim de incutir à tributação um viés mais justo.

Palavras-chave: Princípio. Capacidade Contributiva. Justiça Fiscal. Tributos.

1 INTRODUÇÃO

Dada às intempéries cometidas ao longo da história pelos governos absolutistas, as classes sociais menos favorecidas conseguiram, através de muitas lutas, impor limites à atuação do Estado nos mais diversos setores. Essas limitações foram respaldadas em princípios e garantias fundamentais que hoje norteiam os Estados Democráticos de Direito. A tributação é uma via para que o Estado cumpra os preceitos fundamentais garantidos em sua Carta Política, entretanto, não pode o Estado taxar os indivíduos de forma arbitrária sob a égide deste pretexto, sob pena de intervir de forma desproporcional e arbitrária no patrimônio e riqueza do cidadão, tolhendo o gozo de direitos fundamentais galgados ao longo da história. Nesta ordem, intervêm os princípios a fim de regular e limitar as ações estatais.

O contribuinte brasileiro suporta uma das maiores cargas tributárias do mundo e não obtém, como retorno do Estado, serviços públicos que garantam a cobertura das necessidades essenciais à satisfação das condições mínimas de subsistência digna. Perante este cenário,

[1] Graduanda em Direito pela Universidade Tiradentes - UNIT. E-mail: roseanetelles@gmail.com

inquire-se por reforma tributária na sede de um sistema que onere menos e contemple os ideais de equitatividade. Embora nosso ordenamento remonte a um modelo regressivo, há de se examinar em que circunstâncias ele pode acatar os preceitos isonômicos. Nesse contexto, se encaixa o princípio da capacidade contributiva por ser considerado instrumento de alcance da justiça fiscal e mediador das relações entre o sujeito passivo e o Fisco.

O aludido princípio demonstra sua importância quando nas hipóteses possíveis de sua aplicação impõe ao Estado que seja auferido o *quantum* que o contribuinte pode suportar de ônus sem que sua subsistência seja acometida, isto é, fundamenta-se na premissa de que o cidadão deve contribuir de acordo com sua capacidade econômica, resguardando seu mínimo existencial. Possui suas bases circunscritas no princípio da igualdade.

O presente trabalho objetiva precisar se o princípio da capacidade contributiva se esgota na espécie dos impostos pessoais ou se atinge outros tipos de tributos. Para tal, fez-se necessário preliminarmente deliberar sobre seu conceito, como se insere no ordenamento e com quais princípios se relaciona. A *posteriori*, verificou-se como está posto o sistema tributário na atual Constituição, adentrando em suas regras gerais, competência, seus tipos e incidências, para então averiguar se a abrangência do designado princípio se encerra no tipo determinado na lei ou tem aplicação dilatada, fazendo uso do disposto na legislação, doutrina e jurisprudência.

O método de abordagem utilizado foi o indutivo, tendo em vista que a pesquisa partiu de algo particular para uma questão mais ampla, que é a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos pessoais, para então, analisar se a sua aplicação pode se estender à outras espécies tributárias.

As fontes utilizadas no estudo foram livros, artigos, leis, jurisprudência, dentre outras. Para alcançar os objetivos da presente pesquisa foi empregado o método de abordagem observacional e comparativo, ao analisar os dados concretos e deduzir os elementos constantes, abstratos e gerais do tema.

O trabalho é dividido em quatro capítulos, quais sejam: Dos princípios gerais do direito aos princípios constitucionais; Princípios constitucionais tributários; Sistema tributário na Constituição Federal; e Alcance da capacidade contributiva no Sistema Tributário Nacional.

2 DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O vocábulo princípio deriva do latim *principium* e do Grego *prin*. De acordo com o dicionário Aurélio, significa “causa primária; origem; preceito, regra” (2011, p. 710). Na

acepção de Luís-Diez Picazo aludido por Bonavides, a ideia de princípio deriva da linguagem da geometria ‘onde designa as verdades primeiras’, sendo ‘as premissas de todo um sistema que se desenvolve *more geométrico’*. (2009, p. 255 e 256)

Na seara jurídica, princípio traduz-se na ideia de limitações impostas ao Estado com intuito de resguardar os direitos mínimos dos seus cidadãos ou daqueles que se encontrem em sua esfera territorial, como também, traz regras gerais que delimitam a linha de condução política, econômica, etc.

Conforme Carrazza: "princípio é o começo, alicerce, ponto de partida" e "pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo", sendo ainda "a pedra angular de qualquer sistema". E continua dizendo ser um:

> [...]enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito, e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (2015, p. 47 e 49).

São os princípios, preceitos de valores construídos na evolução do processo histórico e social, mostrando-se como linhas diretivas ao instruir o entendimento das normas.

> Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático do conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. (CARVALHO, 2012, p. 191 e 192).

Aos olhos de José Afonso da Silva: “os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas”. (2009, p. 92).

Salienta Bonavides a respeito da evolução dos princípios como norte do ordenamento jurídico:

> As Constituições fazem no século XX o que os Códigos fizeram no século XIX: uma espécie de positivação do Direito Natural, não pela via racionalizadora da lei, enquanto expressão da vontade geral, mas por meio dos princípios gerais, incorporados na ordem jurídica constitucional, onde logram valoração normativa suprema, ou seja, adquirem a qualidade de instância jus publicitária primária, sede de toda a legitimidade do poder. [...]
> Os princípios baixaram primeiro das alturas montanhosas e metafísicas de suas primeiras formulações filosóficas para a planície normativa do Direito

> Civil. Transitando daí para as Constituições, noutro passo largo, subiram ao degrau mais alto da hierarquia normativa.
> Ocupavam doravante, no Direito Positivo contemporâneo, um espaço tão vasto que já se admite até falar, como temos reiteradamente assinalado, em Estado *principial*, nova fase caracterizadora das transformações por que passa o Estado de Direito. (2009, p. 293, 'grifo do original')

Prossegue o autor: "a caminhada teórica dos princípios gerais, até sua conversão em princípios constitucionais, constitui a matéria das inquirições subsequentes. Os princípios, uma vez constitucionalizados, se fazem a chave de todo o sistema normativo". (2009, p. 258 e 288). Bem como considera que os princípios são oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários têm natureza de limitação ao poder de tributar, protegendo assim os contribuintes de imposições irrestritas por parte do Estado.

A República Brasileira se funda na igualdade formal das pessoas e amparo sublime dos interesses materiais e formais dos indivíduos e, ao adentrar nas nuances do sistema tributário, constata-se ser vedado a concessão de vantagens fiscais fundadas em privilégios de pessoas ou categorias. Nesse entendimento, comenta Roque Carrazza:

> Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo, entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, 'todos são iguais perante a lei' (CF, art. 5º). (2015, p. 90)

Aduz ainda o referido autor que: "Constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum". (2015, p. 91).

Seguindo a classificação mais usual, serão elucidados os seguintes princípios: Legalidade ou Legalidade Estrita; Anterioridade geral ou da Anterioridade Nonagesimal; Não Confisco ou Vedação do Confisco e da Livre Circulação ou Liberdade de Tráfego; Isonomia Tributária ou Igualdade e Personalização dos Impostos ou da Capacidade Contributiva, dando especial destaque a estes dois últimos, por se apresentarem intrinsicamente ligados ao norte desse estudo.

3.1 Princípio da Legalidade ou Legalidade Estrita

Um longo caminho se fez desde as monarquias absolutórias – onde o poder se encontrava concentrado nas mãos de um líder, usado segundo sua conveniência – até as atuais Democracias. Estas, fundadas na repartição dos poderes e na imposição de limites a serem

respeitados pelo Estado. No Brasil, prevalece a divisão funcional do poder e as pessoas políticas atuam conforme os preceitos da Constituição Federal.

O referido princípio encontra-se expresso no Art. 150 da CF/88:

> Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

Assinala Roque Carrazza (2015) que este princípio resguarda a segurança das pessoas, diante da ação fiscal do Estado ao decretar que um tributo só poderá ser criado ou majorado mediante lei. No mesmo sentido, Luciano Amaro diz que "o princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos". (2009, p. 111)

Hugo de Brito aduz, acerca dos elementos primordiais para criação de um tributo:

> [...] criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade. (2015, p.33)

Em síntese, a legalidade fiscal não se esgota com a elaboração de lei para arrecadação do tributo, faz-se imprescindível que a própria lei estatua suas diretrizes, tais quais: fato gerador; base quantificativa; sujeito passivo e sujeito ativo. São estes os elementos ou aspectos estruturantes da norma tributária, sem os quais, padece de constitucionalidade e põe em cheque os fundamentos que se expressam no princípio da estrita legalidade tributária.

3.2 Princípio da Isonomia Tributária ou Igualdade Tributária

Entendendo que todos os homens têm prerrogativa de tencionar os mesmos direitos políticos, Carrazza (2015) assevera que a República estabelece o princípio da igualdade como fulcro da organização política e que, conjugados, os princípios republicano e da isonomia completam-se e levam à igualdade de tributação, alcançando, do mesmo modo, as isenções tributárias, que por sua vez proíbem às pessoas políticas de concedê-las arbitrariamente em virtude de profissão, sexo, credo religioso, convicções políticas, etc.

A premissa deste princípio aduz que todos são iguais perante a lei. Portanto, o aplicador da lei não pode tratar de forma desigual as pessoas, ora sujeitando a norma, ora não; tampouco, ao ditar a lei, poderá fazer distinções discriminatórias.

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, CF, 1988)

Verifica-se, na observação de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, que este dispositivo "caracteriza-se por ser um comando voltado tanto para o legislador ordinário (igualdade na lei) como para o intérprete, ao aplicar a norma ao caso concreto (igualdade perante a lei)". (2014, p. 133)

Salienta Machado (2015) que referido princípio é a projeção do princípio geral da isonomia jurídica, ao passo que busca garantir o tratamento uniforme, pela entidade tributante, dos que se encontram em igual situação, não podendo tratar de forma diferenciada contribuintes que se imiscuírem sob a mesma situação fática geradora da obrigação tributária.

3.3 Princípio da Anterioridade Geral e da Anterioridade Nonagesimal

Consiste numa proteção constitucional para que o contribuinte não seja surpreendido com a instituição de novos tributos, resultando assim, na ineficácia do seu planejamento financeiro. Em regra, um tributo quando criado ou majorado, só passa a valer no ano seguinte.

Carrazza (2015) elucida que o exercício financeiro no Brasil, tem início em 1º de janeiro e término no dia 31 de dezembro de cada ano, havendo coincidência entre o ano fiscal e o civil. Aduz ainda, ser o princípio da anterioridade o corolário lógico do princípio da segurança jurídica, bem como do princípio implícito da não- surpresa, à medida que objetiva evitar surpresas para o contribuinte.

Carvalho (2012) destaca remanescer o errôneo hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, sem que este primeiro ainda exista no ordenamento positivo brasileiro.

A respeito das exceções à regra desse princípio, assente Paulo de Barros Carvalho:

> Excetuam-se dessa regra apenas as situações expressamente indicadas no Texto Constitucional, em seu art. 150, §1º (II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário), além do empréstimo compulsório criado nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I). Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da Constituição da República, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro. (2012, p. 209)

Prossegue o autor explanando que o princípio da anterioridade, sozinho, mostrou-se ineficaz de resguardar os contribuintes contra providências fiscais tomadas ao término do exercício financeiro e, por esta razão, a EC 42/2003 vedou à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a cobrança de tributos antes de decorrido o prazo de noventa dias da data de publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo.

Assim se encontra o referido princípio expresso na Constituição:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> III - cobrar tributos:
> a) [...];
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
> [...] (BRASIL, CF, 1988)

Esta parte aditada ao Texto Constitucional amplia a proteção para com o contribuinte. No caso de uma lei ser publicada no dia 31 de dezembro, entraria em vigor no dia seguinte, após essa Emenda, salvo disposição em contrário, essa lei só poderá incidir noventa dias depois de publicada.

3.4 Princípio da Personalização dos Impostos ou da Capacidade Contributiva

Os autores Harada (2011) e Hugo de Brito Machado (2015) fazem referência à Constituição de 1946, que em seu artigo 202, dispunha: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Este dispositivo foi abolido da Constituição subsequente, a de 1967. Somente no Texto Constitucional de 1988 teve sua ideia restaurada, conforme se depreende:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> [...]
> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio traça a perspectiva de o Estado onerar o sujeito passivo de acordo com sua capacidade de suportar o ônus fiscal. O princípio da capacidade contributiva está fortemente atrelado a outros princípios no propósito de promover a Justiça Fiscal, quais sejam: pessoalidade; igualdade; solidariedade, seletividade e progressividade.

3.4.1 Pessoalidade

Conforme previsto no §1º do artigo 145 da CF/88: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal”. A pessoalidade se traduz no nexo causal que o fato gerador do tributo possui com os aspectos individuais do contribuinte, devendo a norma levar em consideração, no aspecto material, características capazes de buscar aspectos pessoais do contribuinte para se fazer incidir os demais elementos normativos da incidência tributária, a exemplo da atividade econômica do contribuinte, a renda e a propriedade.

3.4.2 Igualdade material

Roque Carrazza (2015), citando Adam Smith, disse que cada contribuinte deve, na medida do possível, recolher impostos de acordo com sua respectiva capacidade de pagar. Adita em seguida que o princípio da capacidade contributiva "hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade", ajudando a realizar no campo tributário os ideais republicanos. Indo um pouco além, ajuda a concretizar a igualdade tributária e a Justiça Fiscal. Aborda que nos Estados modernos o dispêndio com impostos deve ser feito com isonomia de sacrifício entre os sujeitos passivos da tributação. Devendo os ricos contribuírem mais que os pobres, pois "quanto mais pobre for o indivíduo, maior será o impacto econômico da retirada de parcela dos seus haveres". (2015, p. 103).

3.4.3 Solidariedade

Sob a ótica da capacidade contributiva, acerca da solidariedade, ensina ainda Carrazza:

> [...]a repartição equitativa, entre os contribuintes, da carga econômica dos impostos decorre logicamente do dever que o Estado tem de 'erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais' (cf. art.3º, III, da CF), tudo em ordem a 'construir uma sociedade livre, justa e solidária' (cf. art. 3º, I, da CF). De fato, arremeteria contra estes 'objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil' (art. 3º, caput, da CF), a exigência de impostos que, ao invés de minimizar, agravassem as diferenças econômicas das pessoas.
> Nesse sentido, como é fácil notar, o princípio da capacidade contributiva está conectado ao princípio da solidariedade, pelo qual aqueles que podem devem pagar mais impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo por isso privaria estes últimos do mínimo essencial a uma existência digna. (2015, p. 105)

3.4.4 Seletividade

> No campo dos impostos indiretos, que se caracterizam por sua regressividade, esta pode ser atenuada pela *aplicação da seletividade* em função da essencialidade dos bens [...] A seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação da justiça fiscal. (AMARO, 2009, p. 142)

Importa no emprego de uma alíquota maior ou menor em face da essencialidade do produto, constituindo um instrumento de desoneração do consumidor final no que concerne à aquisição de itens essenciais.

3.4.5 Progressividade

Conforme dispõe a Constituição:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> § 2º - O imposto previsto no inciso III:
> I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

O supracitado dispositivo aborda critérios segundo os quais serão informados alguns impostos e, por fim, refere-se à progressividade. Em linhas gerais e superficiais, o termo progressividade tributária consubstancia a ideia de majorar a carga fiscal conforme o aumento da base de cálculo, ou seja, moldar o tributo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

> Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concretu*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.
> Realmente, os impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais. (CARRAZZA, 2015, p.106)

Dessa forma, a progressividade torna-se um importante instrumento de justiça fiscal e redistribuição de renda, tendo em vista que onera de forma mais gravosa aqueles que possuem uma disponibilidade financeira maior. Seu conceito, portanto, está diretamente adequado ao alcance dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

No atual ordenamento tributário brasileiro, este princípio é aplicado ao Imposto de Renda (IR), ao Imposto Territorial Rural (ITR), ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e ao Imposto Predial Territorial Urbano e ainda, segundo o STF, às taxas.

Importante ressaltar que não se deve confundir progressividade com proporcionalidade, uma vez que essa se caracteriza por manter inalterada sua alíquota, de modo que a base de cálculo irá suscitar um tributo proporcional à circunstância; enquanto aquela, possui elevação gradual da alíquota à medida que se aumenta a base de cálculo.

3.5 Princípio do Não Confisco ou da Vedação do Confisco

Encontra-se positivado na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150:

> Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

De acordo com Aurélio, confisco é “apreensão em proveito do fisco”. (2011, p.238). Em forma de congruência à garantia fundamental do direito de propriedade, eis que se funda este princípio. Ao Estado é legítimo instituir tributos, desde que essa prerrogativa seja exercida em consonância com as regras descritas na Carta Maior. Não pode a carga tributária ser exigida ao ponto de retirar do contribuinte o mínimo necessário à sua subsistência, de forma que o confisco também tem como corolário a tributação desproporcional e irrazoável diante da realidade econômica existente e das necessidades que o Estado apresenta para instituir e exigir o tributo.

3.6 Princípio da Livre Circulação ou Liberdade de Tráfego

Dispõe o art. 150, V, da CF que:

> Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
> [...]

Este princípio visa garantir que as entidades tributantes sejam proibidas de estabelecer limites ao tráfego de pessoas ou de bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Todavia, faz-se necessário esclarecer que não impede a cobrança de impostos quando da circulação interestadual ou intermunicipal de mercadorias ou serviços de transportes, haja vista a presença da economicidade no aludido fato gerador.

Nas palavras de Hugo de Brito, "ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal". Menciona também o autor que há, em nossa Constituição, uma ressalva a este princípio, qual seja: a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público. (2015, p. 43)

4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No momento em que se organizou em sociedade, careceu o homem de uma entidade com capacidade e robustez para estabelecer suas regras e assim, nasceu o Estado. Este, dentre

suas várias atribuições, possui a de gerir os indivíduos que estejam sob seu território. Ao exercer sua soberania, exige o Estado que os indivíduos forneçam prestações pecuniárias a fim de alcançar seus objetivos sociais, econômicos, etc., o que chamamos de tributo.

A definição oficial de tributo encontramos no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Outrossim, destaca Hugo de Brito (2015) ser o tributo um aspecto da soberania estatal. Para Luciano Amaro: "o tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva". (2009, p. 17)

Prossegue Amaro: "tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público". (2009, p. 25)

4.1 Competência

Competência é a capacidade que tem os Entes Federados de instituírem seus respectivos tributos, competência essa atribuída pela Constituição Federal. No Brasil a competência para criar tributos é dividida entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
> I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
> [...] (BRASIL, CF, 1988)

Em se tratando do Distrito Federal, este possui competência cumulativa dos Estados e Municípios, conforme art. 147 da CF de 1988:

> Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Uma das particularidades cruciais da Federação é a aptidão de criar e recolher tributos próprios. Cada ente federado é capaz fixar e perceber determinados tributos sem divergir com semelhantes espécies de tributos de outras pessoas de similar categoria, ou seja, a Constituição fragmentou os tributos em modalidades e regulou os parâmetros para a sua apropriação.

4.2 Espécies Tributárias

Em relação a classificação das espécies tributárias, trazem a Constituição e o CTN, respectivamente, a teoria tripartida.

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> [...] (BRASIL, CF, 1988)
>
> Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, LEI 5.172, 1966)

Todavia, Alexandre (2015) alerta que o dispositivo, na verdade, não delimita as espécies tributárias apenas nas três enumeradas, somente associa aquelas cuja competência é conferida concomitantemente aos três entes políticos. Prossegue dizendo que na Constituição são estatuídas outras regras atributivas de competência e, dentre elas, estão inseridos outros tipos de tributos. Destaca ainda que o STF tem adotado a teoria da pentapartição, somando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais a este rol.

Reforça a existência de outras espécies tributárias o fato de que o nome dado ao tributo, pela legislação, bem como a destinação da receita, são elementos irrelevantes a se identificar a natureza jurídica do tributo instituído. Informa o art. 4º do CTN que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, independente da denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como, a destinação legal do produto da sua arrecadação. De acordo com Alexandre, para categorizar um tributo quanto ao fato gerador é necessário avaliar se o tributo é vinculado ou não.

> Para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo *não vinculado*; se for positiva, o tributo é *vinculado* (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte). (2015, p. 18, 'grifo do original')

4.2.1 Impostos

> Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, CTN, 1966)

Todos os impostos são tributos não vinculados, isto é, o Estado não tem obrigação de conceder qualquer contraprestação *sui generis* ao contribuinte para exigir o pagamento da referida exação, ou seja, os recursos arrecadados devem ser usados em prol de toda

coletividade, custeando as despesas públicas essenciais e de caráter universal, indivisíveis (*Uti Universe*).

O legislador definiu os impostos como sendo diretos - aqueles que o Ente Político arrecada diretamente do contribuinte e incidem sobre a renda e o patrimônio - ou indiretos, que incidem sobre os serviços e produtos que as pessoas utilizam. Nas lições de Ricardo Alexandre (2015), os impostos diretos podem ser ainda classificados como reais ou pessoais. Sendo reais aqueles que "consideram a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação"; e, os impostos pessoais, como sendo aqueles que incidem de forma subjetiva, levando em conta as características pessoais do contribuinte, favorecendo a concretude do princípio da isonomia.

4.2.1.1 Federais

Os impostos, de competência da União Federal, conforme discriminação constitucional de competência, são assim classificados:

Imposto de Exportação, o qual tem sua regra matriz de incidência na saída dos produtos nacionais para o exterior; Imposto Extraordinário de Guerra, o qual poderá ser instituído para o caso de guerra externa ou iminência de guerra externa; Imposto sobre Grandes Fortunas, ainda não instituído pela União Federal, sendo formalmente dependente de Lei Complementar para ser regulado; Imposto de Importação, o qual incide sobre a importação de produtos estrangeiros; Imposto sobre Operações Financeiras, o qual tem como hipótese de incidência as operações de crédito, de câmbio e de seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, podendo recair sobre pessoas físicas ou jurídicas; Imposto sobre Produtos Industrializados, incidindo na saída de produto de estabelecimento fabril, ou equiparado a industrial, como também na importação, diante do despacho aduaneiro de produtos de procedência estrangeira; Imposto sobre a Renda, o qual incide sobre a renda da pessoa natural ou lucro da empresa, tendo suas alíquotas variáveis de acordo com a renda ou lucro do sujeito passivo, em caráter progressivo; Imposto Territorial Rural, o qual incide sobre propriedades situadas fora do perímetro urbano dos municípios, tendo suas alíquotas aplicadas progressivamente de acordo com a produtividade da propriedade rural, possuindo caráter progressivo em razão da matéria.

4.2.1.2 Estaduais

Com relação aos tributos de competência estadual, segundo a Constituição Federal, ficaram assim discriminados:

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e de Telecomunicações, tendo como hipótese de incidência a saída/transferência econômica da mercadoria ou dos serviços relacionados à sua regra matriz de incidência do estabelecimento produtor ou comercial; Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor, o qual incide sobre a propriedade de veículos automotores, incluindo aeronaves e embarcações. Sua base de cálculo é o valor do veículo, podendo ainda ter suas alíquotas progressivas de acordo com o uso do veículo; Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, o qual possui seu fato gerador atrelado à transmissão de bens em decorrência de morte ou à doação de bens ou direitos *inter vivos* e a título gratuito.

4.2.1.3 Municipais

Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, o qual incide sobre a propriedade situada nos limites municipais e sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, podendo ter suas alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel ou sua localização (progressividade fiscal), bem como para atender o adequado uso da propriedade urbana conforme sua função social, nos termos da política urbana do município (progressividade extrafiscal); Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, o qual incide sobre a transferência de bens imóveis efetuadas a título oneroso e por ato *inter vivos*; Imposto sobre Serviço de qualquer natureza, tendo sua hipótese de incidência atrelada à prestação de serviços, seja pela pessoa jurídica ou profissional autônomo, cujos serviços devem estar inseridos na lista da Lei Complementar nº116 de 2003.

4.2.2 Taxas

Perante a determinação constitucional, sobre as taxas infere-se:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> [...]
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (BRASIL, CF, 1988)

As taxas são um tributo vinculado, isto é, dependem de uma atividade contraprestacional do Estado especificamente voltada ao sujeito passivo. A taxa é cobrada de quem usufruir ou tiver à disposição determinado serviço exercido pelo Estado, ou seja, não decorre de uma situação pessoal do contribuinte, mas da atuação do Estado.

Destaca Luciano Amaro sobre taxas:

> As diversas teorias sobre as taxas ora sublinham a existência de um *benefício* ou *vantage*m para o contribuinte, dando a elas um caráter

> *contraprestacional*, ora as vêem como reembolso do *custo da atuação estatal*, ora as caracterizam meramente como tributo ligado à *atuação específica* do Estado, abstraídas eventuais vantagens que possam ser fruídas pelo contribuinte. (2009, p. 31, 'grifos do original')

Há serviços públicos que têm o condão de determinabilidade de destinação e, numa perspectiva de justiça fiscal, devem ser custeados por aqueles que se utilizaram do serviço ou o tiveram à sua disposição. Enquanto os impostos são uma forma de subsidiamento comum das atividades estatais indivisíveis, as taxas assistem financeiramente às atividades divisíveis.

O fato gerador das taxas de polícia é o exercício de atividade administrativa provocada pelo contribuinte, isoladamente. É cobrada em decorrência da ação do Estado ao examinar a efetivação de imposição legal e consentimento de alvarás, licenças, etc. O exercício legal do poder de polícia corresponde à polícia administrativa, ou seja, à fiscalização implementada pelos Órgãos Estatais no que concerne à averiguação e imposição de limites ao exercício da atividade econômica do contribuinte, no que atine a alcançar o respeito às normas de segurança, higiene, proteção ao consumidor, saúde, etc.

A instituição de taxas de serviço somente é factível por meio da disponibilização de atividades estatais que se evidenciem pela especificidade e divisibilidade do serviço prestado ao contribuinte, devendo este cumprir com o pagamento da contraprestação estatal em caso de uso efetivo do serviço ou pela potencial utilização do mesmo, desde que posto à sua disposição pelo Estado.

4.2.3 Contribuições de melhorias

Assim como as taxas, as contribuições de melhoria são tributos vinculados e dependem de uma atividade especifica do Estado. Caracteriza-se pela necessidade de realização de uma obra pública com sua consequente valorização imobiliária. Importante destacar que a valorização é fundamental para sua cobrança, não sendo suficiente apenas a realização da obra. O contribuinte pagará a contribuição de melhoria de acordo com a proporcional valorização do seu imóvel por força da obra pública realizada.

4.2.4 Empréstimos compulsórios

> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
> I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
> II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, CF, 1988)

Caracteriza-se por se tratar de uma determinação legal que obriga o contribuinte a "emprestar" recursos ao Estado com posterior restituição. Sua instituição é de competência exclusiva da União, diante de situações excepcionais e sujeito a lei complementar.

4.2.5 Contribuições especiais

Refere-se a modalidade de tributo caracterizada por sua destinação específica. São tributos classificados pela finalidade dos proventos auferidos, constituídos para financiar serviços estatais específicos.

Encontram-se previstas nos art. 149 e 149-A da CF.

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
> [...] (BRASIL, CF, 1988)

> Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (BRASIL, CF, 1988)

Possuem em comum o traço de seu fato gerador não dispor de determinação constitucional preliminar. Como acontece com o empréstimo compulsório, seus fatos geradores são determinados na norma reguladora do tributo. São tributos de competência exclusiva da União, com exceção da contribuição cobrada aos servidores (seja do Estado, do Município ou do Distrito Federal), para o financiamento em benefício dos mesmos no regime previdenciário próprio, as quais podem ser instituídas por qualquer ente competente, e da contribuição de iluminação pública, de competência dos Municípios e Distrito Federal.

As contribuições sociais são aquelas que visam bancar as atividades próprias do Estado na seara social, traduzem-se em atividades relacionadas à saúde, assistência, previdência e educação e a toda e qualquer atividade conecta às definidas no artigo 193 e seguintes da Carta Maior.

Inclusa como subespécie das contribuições sociais, as contribuições sociais para a seguridade social têm por escopo o subsídio de atividades ligadas ao exíguo campo da seguridade, pertinentes à saúde, assistência e previdência, de forma que serão custeadas por estas contribuições específicas.

As Contribuições de intervenção no domínio econômico ou CIDE são um meio de intervenção na economia através de tributação. Mostra- se como uma possibilidade de o

Estado controlar preços, importação, inflação, tendo por finalidade resguardar os princípios da ordem econômica postulados na Magna Carta e manter seus interesses econômicos altivos. Somente podem ser reguladas pela União através de lei ordinária e, como as demais contribuições especiais, não possui fato gerador inscrito na Constituição Federal, com exceção da chamada CIDE combustíveis, prevista no art. 177 da CF.

As Contribuições corporativas objetivam patrocinar as atividades da União que dizem respeito aos interesses de determinados grupos profissionais ou econômicos. De modo genérico, podem estas atividades serem apontadas como financiamento de associação sindical, bem como dos órgãos regulamentadores da prática profissional.

As Contribuições para iluminação pública ou COSIP foram criadas com o intuito de custear uma atividade estatal específica, um serviço geral e indivisível, o serviço de iluminação pública. Embora não se encaixe na regra geral das contribuições especiais e seja matéria controvertida na doutrina, foi inserida na CF por meio de Emenda Constitucional. A competência foi deferida aos Municípios e ao Distrito Federal.

5 ALCANCE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Impossível falar em justiça fiscal sem remeter às concepções dos princípios da igualdade, pessoalidade, seletividade e progressividade. Estas, associadas, resultam no princípio da capacidade contributiva.

Discorrer sobre justiça fiscal significa falar sobre um sistema tributário onde o contribuinte é tratado em conformidade com suas possibilidades econômicas, isto é, aufere-se de modo individual o quanto poderá arcar a pessoa com o ônus tributário de acordo com sua condição financeira, sem que sua subsistência seja comprometida.

A concretização da capacidade contributiva é restringida pelas imunidades e privilégios constitucionais e segurança jurídica, ou seja, não se autoriza o legislador, a pretexto de alcançar este princípio, sobrepor-se a outros princípios garantidores de direitos. (AMARO, 2009)

Conforme visto em tópico específico sobre o princípio da capacidade contributiva, seu resgate ao atual texto constitucional importou supostamente numa mudança de alcance, já que outrora referia-se a “tributos” e hoje refere-se a “impostos”. Todavia, alguns doutrinadores e a própria jurisprudência vem demonstrando que apesar do novo termo empregado na atual Constituição cominar certa limitação de aplicação do princípio, sua execução pode ser estendida a outras espécies tributárias.

5.1 Impostos

A regra geral contemplou diretamente os impostos pessoais, consoante se depreende do art. 145 em seu §1º da CF/88 “sempre que possível, impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Logo, não se questiona a aplicação dos vértices do referido princípio ao imposto de renda, seja ele de pessoa física ou jurídica. Mister se faz apreciar as possíveis incidências deste princípio afora o já evidenciado de forma direta.

Nos saberes de Amaro:

> [...] os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal da justiça fiscal. (2009, p. 140)

No âmbito dos impostos federais, o princípio da capacidade econômica alcança além do IR, o Imposto Territorial Rural e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

É sabido que através da progressividade atingimos a justiça fiscal. Na Carta Maior encontra-se de forma explícita a progressividade do ITR. O que não pode deixar de ser observado é que se leva em conta um aspecto extrafiscal e não a mensuração do valor do bem, como é comum nos impostos reais. O referido aspecto extrafiscal consiste em aferir o grau de produtividade, pagando mais quem produz menos.

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> VI - propriedade territorial rural;
> § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:
> I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
> [...] (BRASIL, CF, 1988)

Apesar de ser um tributo regressivo, foi estabelecido pela CF que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto. Dessa forma, pode o respectivo imposto lograr a efetivação da justiça tributária.

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> IV - produtos industrializados;
> [...]
> § 3º O imposto previsto no inciso IV:
> I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
> [...] (BRASIL, CF, 1988)

Sobre o assunto, discorreu Machado: "[...] ele deve ter alíquotas diferentes em razão da essencialidade do produto sobre o qual incide. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos". (2015, p. 337)

Faz-se óbvia a percepção de que itens com alto custo são destinados a consumidores com maior poder aquisitivo. O governo, ao basear a alíquota de exação na essencialidade do produto, não o tornando mais caro, possibilita o acesso de pessoas com renda menor a esses produtos.

Na esfera estadual, seguindo os mesmos critérios do IPI, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços, ou seja, acaba por também estar atrelado à capacidade financeira, mesmo que de modo indireto.

O IPVA exaure sua capacidade contributiva ao ter sua base de cálculo estipulada de acordo com valor do bem.

Em julgado do STF, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação se insere no rol daqueles em se pode vislumbrar a ocorrência das orientações atinentes a justiça fiscal. Veja-se:

> EXTRAORDINÁRIO – ITCMD – PROGRESSIVIDADE – CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. (RE 542485 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 19/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 07-03-2013 PUBLIC 08-03-2013)

Na seara dos impostos municipais verificar-se-á a cobertura do princípio da capacidade contributiva no IPTU e ITBI. Tratando-se de imposto real, o IPTU apresenta-se com o valor venal do imóvel. Sobre este imposto, observa Carrazza (2015) haver a existência obrigatória de uma progressividade fiscal, nos termos do art. 145, §1º, primeira parte, da CF e alega haver outra progressividade relacionada ao IPTU, a extrafiscal, que tem ensejado diversas controvérsias. Sobre elas, disserta o autor:

> A Constituição quer que, *além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva*, o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (nos termos do *plano diretor*). Em outras palavras, além de obedecer a uma *progressividade fiscal* (exigida pelo §1º do art. 145, c.c. o inciso I do §1º do art. 156, ambos da CF). Somente a *progressividade extrafiscal* depende da edição do *plano diretor*, que indicará qual a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano. (2015, p. 135, 'grifo do original')

Finaliza o autor, em seguida que "[...] o princípio da capacidade contributiva, independentemente da existência do plano diretor do Município, exige que a tributação por via de IPTU seja maior ou menor, de acordo com o maior ou menor valor venal do imóvel urbano" enquanto o disposto no I do §1º do art. 156 da CF exige que, no caso de haver um plano diretor suas alíquotas "variem, para menos ou para mais, conforme o imóvel urbano preencha melhor ou pior sua função social". (2015, p. 137 e 138)

O ITBI se encontra nos mesmos moldes que o ITCD ou ITCMD, restando inserido na compreensão do julgado do STF que considerou constitucional a aplicação da progressividade de suas alíquotas.

5.2 Taxas

Sendo as taxas e as contribuições de melhorias tributos vinculados a uma atividade estatal especifica, não devem ser, em regra, dimensionadas de acordo com a capacidade contributiva. Porém, em casos específicos e a critério do ente instituidor, outros tributos, além dos impostos, podem ser criados com a aplicação do referido princípio.

Através de diversas decisões, o STF firmou entendimento de que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado às taxas, conforme se observa nas seguintes ementas transcritas:

> E M E N T A: TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO. A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL. - A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, inocorrendo, em conseqüência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes. [...] (RE 216259 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 09/05/2000, DJ 19-05-2000 PP-00018 EMENT VOL-01991-02 PP-00341 RTJ VOL-00174-03 PP-00911)

Na própria Constituição o legislador destacou isenções de taxas em função da incapacidade financeira de alguns contribuintes para suportar seus custos de forma que a sua subsistência seja comprometida, como exemplo, pode ser citado a isenção de registro civil de nascimento e expedição de certidão de óbito (art. 5º, LXXVI, CF); a gratuidade da justiça (art. 5º, LXXIV, CF) etc. Os tribunais têm julgado de forma a ampliar esse rol, avaliando outras situações em face da capacidade contributiva do sujeito passivo deste tributo.

5.3 Contribuições de Melhorias

Em regra, não se trata de um tributo que ampara o princípio da capacidade contributiva. Consoante afirmado no tópico anterior, possui como característica sua vinculação, ou seja, contraprestação por um serviço prestado e se exaure numa devolução aos cofres públicos dos valores gastos com a obra que favoreceu financeiramente o imóvel. Somente poderá ser observado a incidência do princípio em questão, no caso de o ente político atribuir algum critério que importe na viabilidade econômica do sujeito passivo.

5.4 Empréstimos Compulsórios

Esta espécie, ora se apresenta como tributo vinculado ao exercício estatal, ora não vinculado. A obediência ou não ao princípio da capacidade contributiva em relação à esta espécie tributária se firmará de acordo com sua manifestação: se vinculado, não resguarda em si o princípio; mas se não vinculado, atende ao aludido preceito.

> Não obstante, adota-se a tese de que os empréstimos compulsórios são impostos restituíveis. Como tais, podem estar sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, desde que tenham, preferencialmente, fato gerador baseado na renda do contribuinte. (ZILVETE, 2004, p. 287)

Por poderem ser criados com base de cálculo própria de impostos, logicamente, podem estar de acordo com a capacidade contributiva.

5.5 Contribuições Especiais

Assim como ocorre com empréstimo compulsório, caso este se apresente como tributo não vinculado à ação do Estado, sujeita- se ao princípio da capacidade contributiva, é o que se afere através da doutrina e jurisprudência.

> RECURSO ESPECIAL. SERVIDOR PÚBLICO. CARGO OU FUNÇÃO COMISSIONADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ILEGALIDADE. ART. 273 DO CPC. TUTELA ANTECIPADA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. INAPLICABILIDADE DO ART. 1º, DA LEI N.º 9.494/97.
> [...] 3. À mingua de dispositivo legal que defina, como base de cálculo, a incidência de contribuição sobre a parcela remuneratória decorrente do exercício de função comissionada, constitui violação aos princípios da legalidade, da vedação de confisco e da capacidade econômica

> (contributiva), insculpidos nos incisos I e IV do art. 150 e § 1º do art. 145 da Constituição, bem como o princípio da proporcionalidade entre o valor da remuneração-de-contribuição e o que se reverte em benefícios, posto que, na aposentaria, o servidor receberá tão-somente a totalidade da remuneração do cargo efetivo e não o quantum proporcional àquele sobre o qual contribuiu. [...](REsp 614.186/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/10/2004, DJ 25/10/2004, p. 241)

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O princípio da capacidade contributiva emerge como grande limitador à tributação, possuindo seu fundamento axiológico no sobre-princípio da isonomia e da justiça. Trata-se de um princípio tributário constitucionalizado, que impõe sua observância não só ao legislador como ao aplicador da norma e carrega em si, os moldes de um sistema mais justo.

O dispositivo constitucional que introduziu este princípio no ordenamento explicitou os impostos, especificamente, os pessoais como critério para sua aplicação. A questão central do estudo era se esta determinação se constituía em taxativa ou exemplificativa, ou seja, se o alegado princípio poderia alcançar outras espécies tributárias além da expressa na Constituição.

Foi constatado ao longo do presente estudo que o realçado princípio pode, em certas hipóteses, atuar em outros tipos de tributo. Seus ponderadores são a vedação ao confisco e o mínimo existencial. Para medir o quanto pode ser suportado pelo contribuinte, sem que seus ponderadores sejam preteridos, o estudado princípio se utiliza de outros preceitos, tais quais: progressividade, seletividade e personalização.

Com relação aos impostos de competência federal verificou-se a incidência do princípio junto ao ITR e IPI. O ITR por se inserir no rol da progressividade, enquanto o IPI, em função da essencialidade do produto, através da seletividade.

Nos impostos de competência estadual, identificou-se o ICMS, IPVA e o ITCMD. O ICMS por poder ser seletivo; o IPVA, por ter sua base de cálculo mensurada de acordo com o valor do bem, isto é, por ser progressivo; e o ITCMD, por ser suas alíquotas progressivas, reconhecidas pelo STF.

Na seara dos impostos municipais: o IPTU, pela progressividade, quanto maior o valor do imóvel, maior será o percentual repassado ao Fisco; o ITBI, por ter o mesmo entendimento do ITCMD, restando inserido na compreensão do julgado do STF que considerou constitucional a aplicação da progressividade de suas alíquotas.

Apurou-se em relação às taxas e as contribuições de melhoria que mesmo se tratando de um tributo vinculado, em casos específicos e a critério do ente instituidor, poderá obedecer

aos preceitos da capacidade contributiva, melhor dizendo, no caso do ente político atribuir algum critério que importe na viabilidade econômica do sujeito passivo.

No que concerne aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais, foi verificado que quando estes são criados com base de cálculo própria de impostos, logicamente, podem estar de acordo com a capacidade contributiva.

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por ser regressivo e por não ser justo, entretanto há hipóteses em que se avista preceitos equitativos, quando da incidência do princípio da capacidade contributiva, por exemplo. Quanto maior o alcance do referido princípio, mais justo poderá ser o sistema tributário. Este princípio é um indispensável instrumento para que o modelo tributário vigente no país espelhe os ideais de justiça e igualdade, tornando-o obediente às diretrizes dos Direitos Humanos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

ALEXANDRINHO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 22 de abril de 2015.

BRASIL. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 01 de maio de 2015.

BRASIL. Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 de abr. de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 542485 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+542485%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 10 de maio de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 216259 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331375>. Acesso em 10 de maio de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 614.186/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1456526&num_registro=200302257388&data=20041025&tipo=5&formato=HTML>. Acesso em 12 de maio de 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n.84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Aurélio Júnior: dicionário escolar da língua portuguesa**. Coordenação de Mariana Baird Ferreira e Margarida dos Anjos; ilustrações Axel Sandre. 2. ed. Curitiba: Positivo, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed. rev. atual. até a Emenda Constitucional n.57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.** São Paulo: Quatier Latin, 2004.

THE SCOPE FROM THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTORY ABILITY BY THE PERSPECTIVE TAX JUSTICE

ABSTRACT

This research paper aims to make an analysis on the scope of the principle of ability to pay within the national tax system, considering it as an instrument of execution principle of fair taxation. Therefore, it is an approach about its history, the evolution of the general principles of law to the constitutional, tax constitutional principles, the national tax system and the possible applicability of this principle pointed to other tax species, other than that directly

determined from the device that includes, namely: personal taxes. Through bibliographical and jurisprudential research, it was found that the performance of the principle of ability could, under certain circumstances, encompass some real or indirect taxes, fees, contributions improvements, compulsory loans and special contributions. In fiscal nuance the designated principle reflects the ideals of equality Republicans need wherever possible is to observe the application of this principle in order to instill taxation fairer bias.
Keywords: Principle. Contributory Ability. Tax Justice. Taxes.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado a vida e tornar possível todas as minhas escolhas.

Após Deus, há duas pessoas muito importantes para mim e que contribuíram em toda minha formação, desde os primeiros passos: meu vô-pai Osman (*in memoriam*) e minha mãe-vó Rose. Ele que não se encontra entre nós, mas me deixou além da imensa saudade, tudo o que sei sobre caráter e determinação; ela, que sempre esteve disposta a dar o seu melhor por mim e o meu irmão Manzo, abdicando de muito para nos ver felizes, te amo.

Ao meu filho, que só me proporciona amor e vontade de ser melhor por ele e para ele, amo-o de uma forma que não se pode mensurar.

Ao meu pai, que mesmo não morando comigo e vivendo para o trabalho, esteve presente nos momentos que precisei e sempre foi o "meu herói". A Simone, que repele de si todo o legado de "*má*drastra" e se mostra em minha vida como uma pessoa companheira e que torce por mim.

A minha mãe, que fez o que achou certo e melhor para mim, sei que me ama apesar de não termos muita convivência.

Aos meus irmãos: Osman, Tamires, Kaik, Osman, Simon, David e Léo. Em especial a Manzo "1" que convive diretamente comigo, e muito me ajuda na educação de Bruninho e a minha única irmã, que é a minha joia, minha amiga.

Aos meus tios e tias, os quais são muito presentes em minha vida, muito obrigada.

Meus primos e primas, especialmente minhas primas-irmãs Goga e Lili, vocês são muito importantes para mim.

Ao meu namorado e futuro marido, que a vida levou para longe, mas nunca cortou nossos laços de afeição, e numa surpresa, preparou o terreno para cruzar novamente nossos caminhos. Só tenho a agradecer por me cuidar, por me incentivar nos estudos, pela dedicação e companheirismo e pelo amor. Amo você.

As amigas que a graduação me presenteou: Dolores, Flavinha, Lai, Lila e Thuane. Vocês foram um presente e, embora estejamos traçando rumos diferentes, sabemos que uma torce pela conquista da outra como sendo sua e nos apoiamos nas mais diversas situações que a vida possa impor, obrigada.

Aos amigos que a vida me deu: Tadeu e Zequinha, vocês são meus amores, nutro um carinho puro e imensurável por vocês e quero sempre vê-los bem. Às amigas que a vida me

deu: Chiara, Sarah, Lorena, Priscila e Cínthia obrigada por entenderem minha ausência e sempre me apoiarem, vocês estão no meu coração.

Agradeço ao meu orientador José Gomes por me guiar nessa pesquisa e corrigir os meus erros com muita boa vontade.

Por fim, agradeço a todos que direta e indiretamente contribuíram para conclusão dessa pesquisa.