

**NAIARA SILVEIRA AZEVEDO**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS  
MECANISMOS PARA EFETIVIDADE DA JUSTIÇA FISCAL**

**MESTRADO EM DIREITO**

UNIFIEO – CENTRO UNIVERSITÁRIO FIEO

OSASCO-SP

2013

## **O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS MECANISMOS PARA EFETIVIDADE DA JUSTIÇA FISCAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do UNIFIEO - Centro Universitário FIEO, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, tendo como área de concentração “Positivção e Concretização Jurídica dos Direitos Humanos” inserido na linha de pesquisa “Efetivação Jurisdicional dos Direitos Fundamentais”, sob a orientação do Professor Doutor Ricardo Castilho.

OSASCO-SP

2013

**FICHA CATALOGRÁFICA**

**Azevedo, Naiara Silveira.**

**O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal/ Naiara Silveira Azevedo, Orientação Doutor Ricardo Castilho. – Osasco, UNIFIEO: 2013**

**(...) p.**

**Dissertação (Mestrado), Direito – Centro Universitário FIEO.**

**1.Capacidade Contributiva. 2. Direitos Fundamentais 3.Poder de tributar 4. Justiça Fiscal.**

Autorizo a impressão parcial ou total do meu trabalho acadêmico para fins de divulgação científica.

**Osasco, 03 de fevereiro de 2014.**

---

**Naiara Silveira Azevedo**

**TERMO DE APROVAÇÃO****O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS  
MECANISMOS PARA EFETIVIDADE DA JUSTIÇA FISCAL**

Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito do Mestrado em Direito do Programa de Pós-Graduação do UNIFIEO – Centro Universitário FIEO.

**NAIARA SILVEIRA AZEVEDO****BANCA EXAMINADORA:**

---

Professor Doutor Ricardo Castilho  
Orientador

---

Professor Doutor Fernando Pavan Baptista  
Unifio - Centro Universitário

---

Professora Dra. Renata Elaine Silva  
PUC - São Paulo

Data da Apresentação \_\_\_\_/\_\_\_\_/2013

Conceito Final: \_\_\_\_\_

## **DECLARAÇÃO DE ÉTICA E RESPEITO AOS DIREITOS AUTORAIS**

Declaro para os devidos fins que a pesquisa foi por mim elaborada e que não há, nesta dissertação, cópias de publicações de trechos de títulos de outros autores sem a respectiva citação, nos moldes da NRB 10.520 de agosto/2002.

---

**NAIARA SILVEIRA AZEVEDO**

**RG 29.195.052-8**

## DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Janio e Naya que contribuíram de várias formas para que essa realização fosse possível. Muito obrigada pelo apoio e incentivo, sem os quais jamais poderia ter obtido êxito nessa caminhada.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família, porto seguro com quem sempre posso contar, especialmente os meus pais.

Ao meu querido professor e orientador Prof<sup>o</sup> Doutor Ricardo Castilho, por ter compartilhado seu conhecimento, por ter aberto caminhos para serem trilhados e por sua dedicação e talento como mestre.

Agradeço a todos os professores do curso de Mestrado, os quais contribuíram para que eu crescesse intelectualmente, seja pelas suas lições de vida, pelo conhecimento transmitido e pela dedicação.

Aos colegas de mestrado, em especial a minha tia Jane Grace de Azevedo, pela convivência solidária ao compartilhar as apreensões, ansiedades, pelas ricas trocas de experiências e, enfim, por tornarem o ambiente de estudo mais leve e prazeroso.

Agradeço a secretária de Pós-Graduação do curso de Mestrado em Direito, na pessoa de Nadja Maria de J. Alves Polezer (*in memorian*), pela competência e jeito acolhedor com que tratou os mestrandos.

Ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Mestrado em Direito do Centro Universitário Fieo- Unifio, na pessoa de seus/suas funcionários/as, pela presteza com que sempre nos atendeu. Sempre tão gentis e atenciosos.

Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende. Albert Schweitzer.



## RESUMO

No presente trabalho será analisada a aplicação de um princípio previsto no artigo 145 § 1º da Constituição Federal de 1988 - o princípio da capacidade contributiva. Apesar de existirem outros princípios que também representam direitos e garantias do contribuinte, o estudo do princípio da capacidade contributiva é relevante posto que estabelece limites à atividade do legislador que deverá, na instituição dos impostos, aplicar um critério de diferenciação, ou seja, o legislador não pode instituir tributos da mesma intensidade a todos os cidadãos. Para tanto, num primeiro momento aborda-se o poder tributário, o sistema constitucional tributário brasileiro e suas características, a verificação dos tributos e suas funções, e num segundo momento, a presente pesquisa abordará noções sobre o princípio da capacidade contributiva e sua correlação que inevitavelmente é estabelecida entre os Direitos Fundamentais e a Tributação.

**Palavras-chave:** Capacidade Contributiva. Princípios. Justiça Fiscal. Direitos Fundamentais. Tributação.

## ABSTRACT

In this paper we will analyze the application of a principle laid down in Article 145 § 1 of the Constitution of 1988 - the principle of ability to pay. Although there are other principles which also represent rights and interests of the taxpayer, the study of the principle of ability to pay is important since it sets limits to the activity of the legislature shall, in the institution of taxes, to apply a criterion of differentiation, ie, the legislature can not impose taxes of the same intensity to all citizens. Therefore, at first addresses the power of taxation, the Brazilian tax system and constitutional characteristics, verification of taxes and their functions, and in a second stage, this research will address notions of the principle of ability to pay and their correlation inevitably is established between the Fundamental Rights and Taxation.

**Keywords:** Contributory capacity. Principles. Fiscal Justice. Fundamental Rights. Taxation.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>1 O ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA</b> .....	16
1.1 O Poder Tributário Estatal .....	21
1.2 Sistema Constitucional Tributário .....	27
1.3 Princípios Constitucionais Tributários .....	35
1.4 O princípio da dignidade humana como meio de efetivação dos direitos e garantias fundamentais na Constituição de 1988.....	42
<b>2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A TRIBUTAÇÃO</b> .....	48
2.1 Os tributos e suas funções .....	51
2.2 A tributação: Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade.....	56
2.3 Função Social dos Tributos .....	58
<b>3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ORIGEM E EVOLUÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO</b> .....	61
3.1 Aplicação no ordenamento jurídico brasileiro e conceito .....	62
3.2 Limites ao princípio da capacidade contributiva .....	65
3.3 Capacidade Contributiva, Econômica .....	67
3.4 Abrangência do princípio da Capacidade contributiva .....	69
3.5 Capacidade Contributiva e os Imposto diretos e indiretos.....	71
3.6 Aplicabilidade do principio da capacidade contributiva .....	72
<b>4 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	75
4.1 Proteção ao mínimo existencial.....	77
4.2 Vedação e Confisco .....	80
4.3 Efeito de confisco e o princípio da capacidade contributiva .....	83
4.4 Capacidade Contributiva e Progressividade.....	85
4.5 A justiça Fiscal como corolário o princípio da capacidade contributiva .....	87

4.6 A capacidade contributiva e a igualdade .....	92
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>96</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>99</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca investigar a aplicação do princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional brasileiro objetivando a efetiva realização da justiça fiscal.

A tributação pode ser encontrada desde o surgimento das primeiras organizações sociais. Trata-se de um instrumento indispensável para o Estado prover os recursos indispensáveis a promoção do bem comum.

O Estado exerce a soberania, que é a vontade superior em relação às vontades individuais, representa o povo nas relações com outras nações e tem o poder de governar os cidadãos que vive em seu território. Exercendo essa soberania, ele tem necessidades de obter recursos financeiros, constituindo sua receita sendo também um instrumento fundamental do Estado Democrático de Direito e imprescindível para o exercício dos outros direitos assegurados na Carta Magna.

Para auferir tais recursos a pessoa jurídica de direito público o faz sob o amparo do chamado poder de tributar, caracterizando-se por uma relação jurídica, ou seja, uma exigência decorrente da lei e não meramente decorrente do poder.

Contudo, esse poder de tributar, atribuído ao Estado não se dá de modo absoluto, tendo em vista que o próprio legislador impôs limites ao exercício desse poder, como forma de frear os impulsos tributários dos entes políticos.

A Carta Magna determina que o Sistema Tributário Nacional obedeça a certas limitações ao poder de tributar trouxe mais especificamente nos artigos 150, 151 e 152, um conjunto de normas proibitivas a serem observadas pelos os entes federativos no exercício da competência tributária.

Dentre os limites que compõem esse sistema destaca-se o princípio da capacidade contributiva, que surgiu na Constituição de 1824, e permaneceu devido a sua importância para alcançar a igualdade entre os contribuintes.

No âmbito do direito tributário, o princípio da capacidade contributiva exige que legislador ordinário no exercício da competência tributária utilize uma adequada distribuição do ônus tributário conforme a capacidade contributiva de cada um.

A capacidade contributiva é um dos princípios mais importantes do Direito Tributário, trata-se de um importante instrumento na graduação dos tributos, pois

atua como um princípio limitador da atividade tributária e protetor dos direitos fundamentais.

Através desse princípio são impostos limites à tributação, buscando impedir que mínimo necessário para existência digna dos cidadãos-contribuinte não sofra incidência fiscal e que a carga tributária seja tão elevada a ponto de atingir níveis confiscatórios. Sendo assim, a tributação deverá respeitar tal princípio, observando os limites mínimos e máximos estabelecidos.

No Direito Brasileiro, o princípio da capacidade contributiva vem consagrado no artigo 145 parágrafo 1º da Constituição Federal, é aquele voltado a concretizar o princípio da igualdade na seara do Direito Tributário, através de sua aplicação busca-se equilibrar a relações jurídicas decorrentes do poder de tributar.

O princípio da capacidade contributiva apresenta-se como um dos principais meios para a realização da justiça fiscal. Juntamente com os demais princípios constitucionais tributários constituem o escudo de proteção do contribuinte face aos excessos cometidos pelo Estado Fiscal.

Pode-se dizer com isso que um sistema tributário somente será considerado igualitário quando o aparato estatal for sustentado por contribuintes que possuam capacidade econômica para tanto, pois inexistindo capacidade contributiva não poderá o Estado retirar do contribuinte valores excessivos que afetem os padrões mínimos de existência.

Assim, é com vistas a analisar o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal Brasileira, bem como as demais questões que envolvem o tema, que o presente trabalho foi concebido.

No primeiro capítulo, será visto uma breve noção da atividade financeira do Estado assim como leis orçamentárias que regem o tema, para posteriormente abordar o poder tributário nacional, os princípios constitucionais tributários, e conseqüentemente o sistema tributário nacional. Será abordado ainda, o princípio da dignidade da pessoa humana uma vez que a Constituição garante aos contribuintes certos direito fundamentais, para tanto se faz referência às quatro gerações de direitos fundamentais.

No segundo capítulo, se faz uma abordagem dos tributos e suas espécies, sendo que tal abordagem é sucinta, para posteriormente abordar as funções dos tributos, quais sejam: a fiscal, extrafiscal, parafiscal e social.

No terceiro capítulo centrará ser as atenções ao princípio da Capacidade Contributiva. Será feito um histórico do Princípio da Capacidade Contributiva desde o seu surgimento até os dias de hoje, bem como noções sobre tal preceito e sua aplicação no direito brasileiro.

E por fim, no quarto e último capítulo, aborda-se com os direitos fundamentais com a proteção do mínimo existencial e com a proibição do confisco e sua ligação com a ideia de justiça, posto que na aplicação de tributos, sempre se procurou distribuí-los de modo igual entre os contribuintes, ou seja, sempre se procurou submetê-los aos ditames da justiça, sendo meio viabilizador de uma tributação justa.

Devido à importância e complexidade do tema não se pretende esgotar todas as questões que envolvem o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual o trabalho limita-se em estabelecer uma reflexão sobre o princípio da capacidade contributiva, buscando demonstrar que sua aplicação pode ser considerada como importante instrumento na busca de uma tributação mais justa e equitativa.

## 1 O ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA

Uma condição fundamental para que o homem atinja seus objetivos é, sem dúvida nenhuma, que ele se associe, pois sozinho o homem é incapaz de atingir grande parte de seus objetivos, finalidades e interesses, ou seja, o homem necessita de seus semelhantes.

Nessa perspectiva, destaca-se o papel do Estado. Hugo de Brito Machado<sup>1</sup> assevera ter sido importante o surgimento do Estado, com o escopo de estabelecer regras de condutas. É certo que a existência do Estado surge da necessidade de um responsável para atender as demandas que a sociedade exige e assim alcançar o bem comum. Mas o que seria o bem comum?

A primeira noção do que seja bem comum foi construída por Aristóteles<sup>2</sup>, em que afirmava que todo organismo vivo tende para o bem, nas palavras do autor: “Toda arte e toda indagação, assim como toda ação e todo propósito, visam a algum bem; por isto foi dito acertadamente que o bem é aquilo a que todas as pessoas visam”.

Sobre a teoria aristotélica Eduardo Carlos Bianca Bittar e Guilherme Assis de Almeida comentam que “o bem que a todos alcança afeta o bem de cada indivíduo, assim como o bem de cada indivíduo acaba convertendo-se no Bem de toda a comunidade quando comungado socialmente”<sup>3</sup>.

Segundo Kyoshi Harada, o bem comum “é um ideal que promove o bem estar e conduz um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo em que estimula a compreensão e a pratica de valores espirituais”<sup>4</sup>.

O Estado Contemporâneo tem função eminentemente social, é o Estado das prestações. Moura<sup>5</sup> leciona que o Estado tem como função precípua garantir o bem comum, que consiste na efetivação dos direitos fundamentais. Nesse sentido, tem-

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 32. ed. 2011, p. 23.

<sup>2</sup> ARISTÓTELES. *Ética e Nicômacos*. Tradução de Mário da Gama Kury. 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001, p. 17.

<sup>3</sup> BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005,p.96.

<sup>4</sup> HARADA Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 03.

<sup>5</sup> MOURA, Carmem de Carvalho e Souza. **O Estado Contemporâneo**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=54>>. Acesso em: 04 mai. 2013.



se que tal função social do Estado Contemporâneo contribui para a redistribuição de renda através da implantação e o funcionamento de serviços públicos que visam atender às necessidades da Sociedade, os quais são desenvolvidos mediante organizações complexas que confiam a eficiência de tais serviços à responsabilidade coletiva, visando à confiança no bem público, na propriedade de todos e de ninguém.

Ocorre que, para cumprir as disposições constitucionais e assim executar os objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, o Estado precisa captar recursos para manter sua estrutura e assegurar ao cidadão os serviços essencialmente estatais.

Nesse contexto, surgiu a atividade financeira do Estado como tal entendido o conjunto de atos que o Estado realiza para a obtenção, a gestão e a aplicação dos recursos necessários aos cumprimentos de suas finalidades.

Nessa perspectiva, Ricardo Lobo Torres acredita ser importante reforçar o caráter instrumental da atividade financeira, tendo em vista que o Estado não pretende enriquecer ou aumentar o seu patrimônio pelo seu exercício, mas sim arrecadar visando objetivos de ordem política, econômica ou administrativa.<sup>6</sup>

Assim, a cobrança de tributos é a principal fonte de arrecadação de receitas públicas, uma vez que o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, por isso o Estado precisa da tributação<sup>7</sup>.

A esse propósito, discorre Regina Helena Costa:

Assim é que a tributação constitui instrumento para o atingimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstancia os na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e na marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer formas de discriminação.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p.05.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.19.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 05.

Ao ingresso de recursos financeiros para a sustentação do Estado dá-se o nome de receitas públicas e tais ingressos são provenientes da renda dos bens estatais ou pela atividade estatal ou arrecadada junto a sociedade de maneira coercitiva.

Quanto à classificação as receitas públicas dividem-se em derivadas e originárias. Por receitas derivadas, entende-se que essas são arrecadadas pelo Estado, através de um constrangimento legal e tem, como exemplo, arrecadação tributária, os tributos. Já as receitas originárias são aquelas provenientes da exploração Estatal de seus bens públicos ou pelo exercício de atividade econômica pelo Estado.

Dentre as diversas receitas públicas que o Estado auferir a tributação sem dúvida se mostra como a principal fonte, por conseguinte, sem ela o Estado não conseguiria atender aos objetivos fundamentais e alcançar o bem geral. Desse modo, o interesse público não se confunde com o interesse de cada pessoa singularmente considerada, pois esse pode ser satisfeito pelo próprio esforço do homem, ao passo que, o interesse público remete-se somente ao poder público.

Conforme Celso Antonio Bandeira de Mello o interesse público “deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo fato de o serem”.<sup>9</sup>

Tais necessidades devem ser realizadas pelo poder público, através da prestação de serviços públicos, que são instrumentos do Estado para o alcance dos fins a que se propõem. Assim, na medida em que aumenta as necessidades públicas, maior será a intensidade da atividade financeira do Estado. Por tal razão, justifica-se ação estatal na obtenção de receita pública para prestar os serviços públicos que atenderão a essas necessidades públicas.

A realização dessas necessidades gera despesas estatais, que devem ser pagos com receitas estatais e geridos por meio de um orçamento público. Se por acaso as receitas arrecadadas não forem suficientes para custeio dos gastos, o Estado poderá obter empréstimos públicos, na tentativa de manter o equilíbrio entre receitas e despesas.

---

<sup>9</sup> Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito de Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000,p.59.

As receitas públicas, despesas públicas, orçamento público e crédito público compreendem àquilo que se denomina atividade financeira do Estado. Tal atividade coincide com a própria atividade essencial do Estado, que é a promoção do bem comum e a consequente aplicação dos recursos financeiros para satisfazer as inúmeras atividades estatais, sobretudo quando se fala em satisfação da necessidade pública.

As necessidades públicas, não se confundem com as necessidades coletivas. Essas são apenas o somatório das necessidades individuais percebidas a cargo de um grupo específico, regidas pelo princípio da autonomia da vontade.

As necessidades públicas, por sua vez, são as que o Estado deve satisfazer em razão da existência de uma norma jurídica. Decorrem, portanto, de um dever legal, estando sob a égide do direito público. Como derivam da lei, estão sujeitas ao campo da legalidade, de modo que a Administração Pública não desfruta de liberdade para satisfazê-las ou não.

Essas necessidades, como dito, são satisfeitas por meio da prestação de serviços públicos, serviços estes prestados pelo Estado objetivando o atendimento de necessidades que surgem como decorrência da vida social. É através da prestação de serviços públicos que o Estado satisfaz as necessidades públicas.

Assim, quando o Estado atua na busca dos seus objetivos fundamentais, expressos no art. 3º da Constituição Federal, ele nada mais faz do que atender às necessidades públicas por meio do exercício de uma atividade que lhe é substantiva e essencial.

Nesse sentido, sumariza Ricardo Lobo Torres “a atividade financeira do Estado é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e realização de gastos para o atendimento das necessidades públicas”.<sup>10</sup>

A atividade financeira do Estado é um meio para a realização do próprio fim estatal, uma vez que lhe fornece os meios para a obtenção de recursos financeiros, a forma de geri-los e aplicá-los, munindo o Estado com os instrumentos necessários à sua atuação na sociedade.

Como se sabe, os entes públicos têm como objetivo permanente o atendimento das necessidades básicas da população, buscando sempre o bem-estar. Para atingir esse objetivo, é necessário implementar atividades diversas que

---

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p. 80.

envolvam aspectos financeiros. Sua realização dá-se por meio da execução orçamentária, que se caracteriza como a concretização do orçamento, com a consecução de um conjunto de atividades.

Num quadro de escassez de recursos, por exemplo, a execução orçamentária compromissada com os objetivos e estratégias de médio prazo são fundamentais para garantir a eficiência do gasto público.

Assim, as leis orçamentárias assumem papel de extremo relevo, na medida em que cumprem a missão básica de definir com razoável nível de precisão em quais atividades os recursos públicos serão aplicados a cada ano.

No Brasil a Lei nº 4.320/64 traçou os princípios orçamentários, sendo ainda hoje a principal diretriz para a elaboração do Orçamento Geral da União apesar de várias alterações que foram realizadas ao longo desses anos.

Com a Constituição Federal de 1988, o sistema federal passou a ser regulado por três espécies de leis orçamentárias que se devem compatibilizar de forma a integrar a política economia e a orçamentária. As três leis, consoante disciplina o art.165 do texto constitucional vigente, são de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, como segue.

A primeira é o Plano Plurianual (PPA), que traça de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas relativas aos programas de duração continuada e para as despesas de capital federal, constituindo-se no principal instrumento de planejamento de médio prazo, com vistas ao desenvolvimento econômico e social do país.

A segunda espécie de lei orçamentária é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), prevista no inciso II do art. 165 da Constituição Federal de 1988.

A lei de diretrizes orçamentárias estabelece que as metas e as prioridades para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (§ 2º do art.165 da CF) e dispõe sobre alterações na legislação tributária. Deve, ainda, estabelecer regras sobre o equilíbrio entre receitas e despesas e metas fiscais para o exercício a que se refere, e também para os dois exercícios seguintes.

A terceira espécie é a Lei Orçamentária Anual (LOA). Nos termos do § 5º do art.165 da Constituição Federal, essa mesma Lei abrange: I – o orçamento fiscal, no tocante às receitas e despesas, dos três Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo

poder público; II - o orçamento de investimento de empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e III - orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

## 1.1 O Poder Tributário Estatal

O Estado só se legitima quando sua atuação é voltada para o bem comum, ao atendimento do interesse público quanto ao desenvolvimento humano e social. No caso brasileiro, conforme diversos dispositivos constantes da Carta Magna, o Estado, além de cuidar da segurança - interna e externa - e garantir a ordem pública, deve investir na promoção da saúde, educação, moradia, transporte etc.

Evidente que o custo financeiro de tais desideratos é elevado. Assim, é de todo rigor que o Estado obtenha os respectivos recursos, o que ocorre principalmente através da imposição de tributos, notadamente impostos, taxas e contribuições sociais. Com efeito, o Estado é o titular do poder de tributar.

Nesse sentido, pode criar, majorar e extinguir tributos, sendo que esta faculdade é conferida pela própria Constituição às diversas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nos moldes do Título VI — Da Tributação e Orçamento (art. 145 e seguintes).

Nesse sentido Hugo de Brito Machado assevera:

No exercício de sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. (...) é relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.<sup>11</sup>

Em outros termos, o poder fiscal é um dos aspectos do poder político, caracterizando-se como uma parcela da soberania estatal, notadamente relacionada à instituição de tributos. A lei tributária é, pois, uma manifestação típica do poder

---

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.27.

soberano do Estado, ao passo que a competência tributária é a delimitação e repartição desse poder entre os entes federativos.

Esse poder de tributar não é ilimitado e absoluto, pelo contrário, sofre restrições que é conferida exatamente pela própria competência para tributar. Vale dizer que o Estado utiliza o seu poder para criar a lei, contudo, após a sua criação, o Estado a ela se submete, que se refere ao princípio da legalidade estrita, estando em pé de igualdade com o contribuinte, dentro da relação jurídica obrigacional.

Com muita propriedade o tributarista Roque Antonio Carrazza, explica:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações.<sup>12</sup>

A Constituição Federal determina que o Sistema Tributário Nacional deva obedecer a certas limitações ao poder de tributar, a fim de proteger os direitos individuais, preservar o equilíbrio entre as unidades federativas e a diminuir o grau de discricionariedade daqueles que possuem o poder de tributar, ou melhor, a competência tributária.

Apesar do poder de tributar ser ínsito à soberania estatal, a relação de tributação não é simples relação de poder, mas uma relação jurídica. Disso decorre o fato de existirem limitações ao poder de tributar, que impede os entes públicos de administrarem a tributação de forma arbitrária.

A esse propósito Ricardo Lobo Torres assevera:

a relação jurídica, genericamente considerada, é a que une dois sujeitos em torno de um objeto (prestação). A relação jurídica tributária conseqüentemente, é a que, estabelecida por lei, une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não pecuniária (deveres instrumentais). Para ele a relação jurídica

---

<sup>12</sup> CARRAZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 531.

tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do Contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação, mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar os tributos e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados.<sup>13</sup>

O Direito Tributário em tempos remotos estava fundado numa relação de poder, mas nos tempos de hoje há uma nova relação entre o contribuinte e o Estado, ainda centrada numa relação obrigacional, mas que se irriga da norma constitucional, de onde nascem as competências e os limites ao poder de tributar.

O poder de tributar é uma manifestação política do Estado, mas tal mister não deve ser exercido com desrespeito aos direitos públicos subjetivos dos contribuintes ou com ofensa às limitações constitucionais.

Em matéria tributária, o Estado, com a sua força tributante, que se justifica com a imposição de pagamento de tributos em face do contribuinte, seja pessoa física ou pessoa jurídica, tem que observar alguns preceitos e dispositivos trazidos pela Constituição Federal e demais legislações infraconstitucionais, principalmente ao se levar em consideração a natureza da relação jurídica tributária, a qual é ex lege.

A relação entre Estado e cidadãos, com o advento das conquistas dos direitos e garantias individuais, tem se mostrado mais equilibrada, apesar de ainda se configurar como uma relação de sobreposição. O tributo não é mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte; ele representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas necessárias. Sua cobrança só se justifica quando permitida por lei emanada da autoridade competente.

Visto que a tributação é uma importante fonte de arrecadação de recursos, torna-se necessário estabelecer o modo pelo qual se vai exercer este poder de tributar. Como é cediço, o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, para auferir as receitas necessárias à consecução de seus fins. Ocorre que, tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

---

<sup>13</sup> TORRES Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p. 27.

Contudo, se por um lado arrecadar tributos atende sobremaneira ao interesse público-social, por outro, a tributação só será legítima se em conformidade com as limitações constitucionais ao poder de tributar no sentido de estabelecer limites entre o que pode ser tributado, ou não, e de que forma deverá ocorrer, dentre outras peculiaridades.

A competência em matéria tributária é contemplada pela Carta Magna de 1988 e, obviamente, encontra limites e vedações a serem observados pelo legislador infraconstitucional. No tocante às limitações ao poder de tributar, a Constituição Federal reúne mais especificamente nos artigos 150, 151 e 152, um conjunto de normas proibitivas que tem como destinatários os entes políticos e devem observar esse conjunto de normas no exercício da competência tributária.

Como demonstra Luciano Amaro:

Essa outorga de competência [tributária], obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a *partilha* da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamada *limitações ao poder de tributar*.<sup>14</sup>

As chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam *o campo, o modo, a forma e a intensidade da atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos.)<sup>15</sup>

Com isso, aos Estados são atribuídos diversos deveres de abstenção, incluindo os princípios e as imunidades que garantem a dignidade humana, o mínimo necessário à existência digna do contribuinte, assim como a livre iniciativa e a livre concorrência.

A Constituição não se olvidou ao estabelecer restrições ao poder de tributar do Estado criando um sistema tributário norteado por uma série de valores, dentre eles o reforço ao federalismo, a igualdade, a legalidade, a capacidade contributiva e a segurança jurídica.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.127.

<sup>15</sup> *Ibidem.*, p.129.



O poder de tributar esbarra em diversas limitações ao poder de tributar, constante da seção II do Título VI da Constituição Federal, alberga princípios e imunidades. Em que pesem, trata-se de institutos jurídicos diversos, pois as imunidades expressas estabelecem por determinação constitucional, o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício de sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações.

Grande parte das imunidades e princípios são autênticas especializações dos direitos e garantias fundamentais ou de outros princípios estruturais. Em decorrência disso, são imodificáveis por emenda constitucional ou mesmo por revisão já que integram o núcleo irredutível contido no art. 60, § 4º, da CF/88.

A seção “das limitações ao poder de tributar” elenca hipóteses de imunidades e alguns princípios, deixando expressamente consignada existência de outras limitações estruturais, conforme se observa na redação contida no caput do 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:(....)”

Ou seja, as limitações decorrem de vários dispositivos constitucionais situados fora do Sistema Tributário, especialmente no Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais) e no Título VII (Da ordem econômica financeira).

Quaisquer dos direitos fundamentais declarados pelo art. 150 exibem, como qualidade essencial, a intributabilidade absoluta por parte da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ainda que não diga o art. 150. Em decorrência, são imunes a impostos, taxas e contribuições de melhoria etc. Essa intributabilidade se estende ainda a direitos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, como capitulado no art. 5º § 2º da CF/88.

Por se tratarem também as imunidades tributárias de normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, entende-se que possuem posição de destaque no ordenamento jurídico brasileiro, representando uma verdadeira limitação negativa da competência tributária.

Logo, no exercício da competência legislativa, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios só podem legislar no limite, na forma e nas matérias expressamente atribuídas. Portanto, o Município, por exemplo, só podem instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em Lei Complementar, porque a Constituição Federal assim determinou; o mesmo ocorre com a União para

instituir o imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza, e assim por diante.

Nessa perspectiva, seja como decorrência do modelo exaustivo da vigente Constituição, dos princípios que entrelaçam, seja como decorrência do reconhecimento dos direitos e garantias fundamentais, dos princípios fundamentais do Estado brasileiro, de forma de atribuição e divisão das competências, o sistema está permeado de limitações.

Dentre essas limitações estão às imunidades tributárias que perfazem um conjunto de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetências das pessoas dotadas de poder legiferante (União Federal, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) quanto à instituição de tributos em determinadas situações e em relação a determinados sujeitos.

Ensina Luciano Amaro:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.<sup>16</sup>

Se a competência tributária é a aptidão para criar tributos, a imunidade é a regra de incompetência do ente político para instituí-los, notadamente os impostos, pois aquele não poderá instituir imposto que incida sobre determinada pessoa ou em relação à determinada situação, em virtude dos dizeres estabelecidos na Constituição.

As normas de imunidade são direitos fundamentais dos contribuintes. É certo que não se encontram explícitos no rol do art. 5º do Texto Constitucional. Mas o citado Dispositivo, em seu § 2º, estendeu tais direitos e garantias a outros decorrentes de regimes e princípios adotados pela Constituição.

O art. 150 VI, da Constituição Federal trata das chamadas imunidades tributárias genéricas, na qual se refere a quatro hipóteses sobre as quais a Carta Magna veda a incidência de impostos, constituindo-se, pois, em efetiva limitação ao poder de tributar.

---

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.174.

Vale notar, ainda, que especificamente em relação a estas imunidades genéricas expostas no art. 150, VI, da CF/88, a vedação refere-se tão somente à espécie tributária concernente aos impostos. Quer dizer, as pessoas e situações previstas nas alíneas "a" a "d", do inciso IV do art. 150 da CF/88, ficam imunes somente em relação aos impostos, devendo pagar normalmente as demais espécies tributárias.

Isso não quer dizer que as imunidades tributárias, como um todo presentes na Constituição, atingem somente os impostos, porque, como visto as imunidades genéricas não são as únicas, sendo possível admitir outras imunidades no texto constitucional referentes às demais espécies tributárias.

Assim, por exemplo, é perfeitamente possível imunidade relacionada a taxas, como se extrai do art. 5º, XXXIV, da CF/88, que estabeleceu uma espécie de imunidade para taxas no caso do exercício do direito de petição e obtenção de certidões.

Outro exemplo, no âmbito das contribuições sociais, seria a imunidade da segunda parte do inciso II do art. 195 da CF/88, que veda contribuição social de seguridade social incidindo sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social. E ainda, o §7º do mesmo art. 195, que embora fale em isenção para entidades beneficentes de assistência social, trata-se mesmo de imunidade, por ser limitação prevista pelo texto constitucional.

Portanto, não são só os impostos que podem ser objetos de imunidade, estes são exclusivos apenas nas imunidades genéricas do art. 150, VI, da CF/88, mas nada impede que tenham imunidades incidentes sobre as demais espécies tributárias, basta que a Constituição venha assim estabelecer.

## **1.2 Sistema Constitucional Tributário**

A ordem jurídica brasileira deve ser compreendida como um sistema de normas, podendo essas serem divididas em normas de comportamento e de estrutura<sup>17</sup>. Esse sistema encontra-se delineado primordialmente na Constituição Federal. Cabe à Constituição traçar as linhas gerais de organização do Estado,

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo. Saraiva: 2005. p. 84.

sendo suas formas finais delineadas pela legislação infraconstitucional, obviamente, observados os limites estabelecidos pela Lei Maior.

Desse modo, o chamado sistema tributário nacional consiste num complexo de preceitos e princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário Nacional. O sistema tributário encontra-se dividido por dois grupos de normas, as permissivas e as proibitivas, assim entendidas respectivamente como competência ou poder de instituir tributos e as limitações ao poder de tributar. É o sistema que discrimina as espécies de tributos e quem determina de quem é a titularidade para instituí-los.

No Brasil, só a partir da emenda nº18 de 1965 é que se pode falar em sistema tributário. As disposições contidas no Sistema Tributário Nacional dispõem sobre os aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário, contendo regras que devem ser seguidas pelos legisladores infraconstitucionais, bem como por parte da administração tributária e do Poder Judiciário no exercício de suas respectivas funções.

Analisando Sistema Tributário Constitucional, percebe-se que a Constituição Brasileira ordenou, de forma sistemática, todas as principais normas que versam sobre o direito tributário no Título V, em seus artigos 145 a 162, dando assento no texto magno, permitindo com isso a certeza de um disciplinamento autônomo desse ramo do saber jurídico.

Hugo de Brito Machado, leciona que na vigência da constituição anterior Estado membros e os Municípios eram inferiorizados no sistema tributário, podendo desta forma afirmar-se que a emenda aboliu indiretamente a própria Federação, devido tamanha era centralização dos tributos. Foi com a constituição de 1988 que os Estados-membros e os Municípios tiveram uma participação maior na distribuição do produto da arrecadação de impostos federais.<sup>18</sup>

O sistema tributário nacional, previsto no capítulo I do seu Título VI, tem por objetivo estabelecer regras gerais de tributação. Os sistemas tributários podem ser classificados em rígidos e flexíveis, racionais e históricos.

Rígido são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

---

<sup>18</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.273.

Flexíveis são aqueles sistema nos quais o legislador ordinário goza de faculdade amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.

Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela ciência das finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos.

Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o todo. A rigor, não devem ser considerados sistemas, posto que a este conceito não correspondem.<sup>19</sup>

O sistema tributário brasileiro é caracterizado por sua rigidez e racionalidade. O legislador não tem liberdade discricionária, devido à rigidez da estrutura federal prevista no texto constitucional.

É a Constituição Federal que norteia todo o sistema tributário em observância ao princípio do pacto federativo é dado aos entes da federação o poder juridicamente delimitado para que estes exerçam atividades financeiras com a finalidade de obter, gerir e aplicar estes recursos sem a intervenção dos demais entes. A intervenção deste implicaria numa dependência a qual resultaria numa nova forma de Estado, o Unitário.

A Constituição Federal preocupa-se em propiciar instrumentos de obtenção de recursos para os entes Políticos, como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que cada um possui esfera própria de atuação que são exercidas com autonomia.

Desse modo, é que a Constituição Federal, com a finalidade de promover o equilíbrio entre os entes outorgou competência a todos estes, ou seja, atribui aos entes federados o poder de instituir tributos, para que, com o produto de sua arrecadação os entes promovam o seu governo sem depender o mínimo possível do poder central.

Entretanto, para que haja harmonia entre os entes, deve ser respeitada a autonomia e a competência de cada um, o contrário estremeceria as bases do estado federal.

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 274.

O artigo 1º da Constituição Federal de 1988 estabelece que a República Federativa do Brasil seja formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito.

Neste contexto, afirma Roque Antonio Carazza, que a federação brasileira é indissolúvel, “isto de modo algum causa o desaparecimento dos Estados que a compõem, nem lhes retira a autonomia que a Carta Magna lhes outorgou”<sup>20</sup>, visto que se o Estado Federal é indivisível, os Estados-membros também o são.

A Constituição Federal outorgou aos entes federados autonomia, no entanto, não deve ser confundida com soberania. Para tal, faz-se necessário uma distinção entre os dois institutos.

Diz-se que a soberania é a faculdade que num ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui poder supremo, absoluto e que não reconhece nenhum outro poder acima de si. A soberania é inerente do próprio Estado.

A soberania é una, originária, indivisível e inalienável. Una, porque num mesmo Estado só pode haver uma soberania. Originária, porque ela tem sua própria fonte. Indivisível, porque, fracionada, desaparece. E inalienável, pois não é passível de renúncia, ou seja, o Estado não pode renunciá-la.<sup>21</sup>

Nos dizeres José Afonso da Silva, “Estado Federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional”<sup>22</sup>, é o único titular da soberania. Os Estados federados são titulares da autonomia, no entanto, aquela compreendida como governo próprio dentro do estabelecido pela própria Constituição Federal. Por sua vez “a autonomia, como poder próprio dentro de um círculo traçado por outro, pressupõe ao mesmo tempo uma zona de autodeterminação, que é o propriamente autônomo, e um conjunto de limitações e determinantes jurídicas extrínsecas, que é heterônomo”<sup>23</sup>.

A autonomia federativa vincula-se a dois elementos básicos: a) pressupõe na existência de órgãos governamentais próprios; b) na posse de competências exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja reduzido.

---

<sup>20</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.156.

<sup>21</sup> Ibidem., p.141.

<sup>22</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.100.

<sup>23</sup> Ibidem., p. 101.

A relação entre os entes federados determina que há uma relação harmônica, por essa razão o Legislador Constituinte delimitou as competências dos entes federativos, de tal modo que, as pessoas políticas só podem exercer suas atividades nos campos que lhes foram reservados.

Assim, a União não pode invadir os limites da competência dos Estados, nem estes poderão adentrar em assuntos federais<sup>24</sup>. Não pode haver violação da competência atribuída aos entes federados, há então que serem respeitadas as delimitações estabelecidas pela Constituição Federal.

Geraldo Ataliba sustenta o seguinte entendimento:

Federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal fundação é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes.<sup>25</sup>

Sendo autônomo, o Estado deve prover as necessidades de seu governo e administração sem sofrer intervenção dos demais entes federativos. “Para isso, a Constituição federal conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que os atenderão”.<sup>26</sup>

Neste sentido, a fim de prover as necessidades de seu governo e administração, o Estado, para alcançar seus objetivos, precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos<sup>27</sup>.

Contudo, para lançar mão da tributação o Estado há de ter competência. No Brasil, a repartição do poder tributário é realizada entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que cada uma destas pessoas políticas têm atribuições e competências que são atribuídas pela lei maior.

Para José Afonso da Silva:

---

<sup>24</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.160.

<sup>25</sup> ATALIBA apud CARRAZA. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo, 2011, p.160.

<sup>26</sup> Ibidem., p.160.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. p. 23-24.

Competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções.<sup>28</sup>

No que tange “ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária<sup>29</sup>”, definida como aptidão para criar tributos. Esta competência é plena, o que significa dizer que não compreende somente legislar para a instituição do tributo, mas para extinção, aumento, redução, fiscalização, arrecadação, cominação de penalidades e tudo o que mais decorrer da tributação.

A Constituição Federal, ao atribuir competência tributária aos entes federados, designou a estes competência legislativa plena, com as devidas ressalvas das limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e em observância ao que dispõe o Código Tributário Nacional (CNT, art.6º).

Partindo deste pressuposto, a Constituição Federal além de atribuir aos Estados competência para instituir um tributo, conferiu a estes também a competência plena para legislar sobre os mesmos, no entanto, com as devidas observações dos limites impostos pela Constituição Federal e Estadual.

Segundo este entendimento, um ente que institui determinado tributo, pode também aumentar ou reduzir sua carga tributária, bem como, deixar de tributar através de isenções jurídicas. Como se vê a Constituição brasileira é rígida, ou seja, não pode ser alterada por simples lei ordinária, de modo que se faz necessária e obrigatória a observância ao princípio da estrita legalidade no que diz respeito à criação de novos tributos. Também em função da rigidez mencionada, é preciso ater-se à competência especificamente delimitada no Texto Constitucional. Tomando-se como competência tributária, a possibilidade de se legislar sobre determinada matéria, esta só pode ser exercida pelas pessoas políticas de Direito Público, ou seja, pelos entes federativos, quais sejam União Federal, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.

---

<sup>28</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.477.

<sup>29</sup> *Ibidem.*, p.24.



A competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa. Com efeito, a primeira diz respeito ao poder legiferante dos entes federativos para introduzir novos tributos no ordenamento jurídico nos limites fixados pela Constituição Federal. Já a capacidade tributária ativa é a possibilidade de ser sujeito ativo da relação obrigacional constituída a partir da ocorrência de fato previsto em normas veiculadas por pessoa política competente. Em outras palavras, é a aptidão para ser credor da obrigação fiscal.

Por ser de cunho constitucional, a competência tributária é indelegável e irrenunciável, enquanto a capacidade ativa não, podendo eleger-se órgão diverso para arrecadar e fiscalizar o recolhimento de um determinado tributo. Uma vez que a norma é produzida pelo Poder Legislativo da pessoa política competente, esgota-se o exercício da competência tributária e inicia-se a capacidade tributária ativa.

Em decorrência do princípio federativo adotado pelo Brasil, o poder tributário é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Isso, a propósito, vem explícito no artigo 145 do Texto Constitucional, quando estatui que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos.

A relação entre os entes federados há que ser uma relação harmônica. Por tal razão, o limite de toda competência estão traçados e articulados, de tal forma que não pode haver em seu exercício, conflitos e invasões de uma pessoa política por outra.

A esse respeito Roque Antonio Carraza preconiza:

É, pois, incontestável que, o Brasil, as competências federais, estaduais e municipais e distritais, como serem reciprocamente autônomas encontram-se expostas e garantidas nos estatuto máximo.<sup>30</sup>

A titularidade dos tributos e outorgada às pessoas políticas de direito público interno, de conformidade com as diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal.

Desse modo, a distribuição das competências tributárias vem disciplinada pela Constituição Federal nos artigos 153 a 156 da CF/88. O sistema constitucional tributário brasileiro é rígido, as competências tributárias estão expressamente

---

<sup>30</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 531.

descritas no texto da Constituição da República Federativa do Brasil e os entes tributantes somente poderão instituir os tributos que lhe foram atribuídos.

Nesse sentido, a conforme dispõe o artigo 153 da Constituição Federal, União é dotada atualmente dotada para instituir Impostos sobre: (I) importação de produtos estrangeiros; (II) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, (III) rendas e proventos de qualquer natureza, (IV) produtos industrializados; (V) operações de câmbio, crédito, seguro ou relativos valores imobiliários (VI) propriedade territorial e (VII) grandes fortunas.

No artigo 154, admite-se que a União venha instituir outros impostos, não previstos no texto constitucional. Esta “competência residual da União”, no entanto, depende de uma edição de uma lei complementar e não pode invadir a competência reservada a outro ente federal. O mesmo dispositivo permite que a União institua impostos extraordinários no caso de guerra externa ou sua iminência.

Aos Estados membros e ao Distrito Federal, o artigo 155 da CF/88 confere competência para a instituição do (I) imposto de transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos- ITCMD; (II) imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação -ICMS; (III) imposto sobre a propriedade de veículos automotores-IPVA.

Já o artigo 156 confere aos Municípios competência para a instituição do (I) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; (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 à sua aquisição; -(III) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

O inciso II do artigo 145 da CF/88 confere a todos os entes tributantes competência para instituição de taxas. Lembrando que esta espécie tributária esta vinculada a atuação do Estado de exercício do poder de polícia ou de prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

O inciso III desse mesmo artigo atribui, também a todos os entes da federação, competência comum para instituição de contribuição de melhoria, decorrentes de obras publicas, a qual, seguindo a lógica análoga as taxas, somente pode ser instituída pelo ente federado que responsável pela obra.

A espécie tributária dos empréstimos compulsórios, os quais podem ser instituídos nos caso de investimento públicos de caráter urgente e relevante interesse nacional ou despesas extraordinárias em situação de calamidade pública ou de guerra ou iminência desta, de acordo com o artigo 148 da CF/88, é de competência exclusiva da União.

O artigo 149 da CF/88, que cuida das espécies tributárias das contribuições estabelece que a competência para instituí-las é de regra reservada para a União, embora o mesmo dispositivo assegure outros entes federativos à possibilidade de instituírem tais contribuições, neste caso cobradas de seus servidores e no caso de custeio em benefício destes e regime previdenciário próprio.

O mesmo artigo 149 trata das contribuições especiais, que são aquelas de intervenção no domínio econômico (CIDES) e as de interesse de categorias profissionais.

Ainda, cite-se o artigo 149-A da CF/88 (introduzido pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002), trata de um tributo municipal ou distrital cuja receita fica vinculada ao custeio de serviço de iluminação pública.

E por último, temos as contribuições que tem supedâneo constitucional no art. 149 e § 1º da CF/88, estas também são chamadas de contribuições parafiscais, contribuições sociais ou contribuições especiais.

### **1.3 Princípios Constitucionais Tributários**

Etimologicamente, o termo “princípio”, do latim, principium, principii, encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento, ou seja, a causa de um processo qualquer.<sup>31</sup>

De igual modo, em qualquer Ciência, princípio pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é ainda a pedra angular de qualquer sistema.

Em termos de direito positivo, princípios são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que

---

<sup>31</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31.

introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.<sup>32</sup>

Na ciência jurídica, princípio é um enunciado de caráter geral a partir da qual se constrói um sistema de normas jurídicas, formando um todo lógico e coerente<sup>33</sup>, preciosa é a definição de Celso Antonio Bandeira de, assim coloca:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>34</sup>

No mesmo sentido disciplina Roque Antonio Carraza:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.<sup>35</sup>

Resulta do exposto que um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento. Ele – até por exigência do Direito (que forma um todo pleno, unitário e harmônico) – está sempre relacionado a outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção, e lhe reafirmam a importância. Eles são os responsáveis pela introdução, no Direito, dos valores que, firmados na sociedade, sedimentaram-se, em dado momento, nas normas jurídicas<sup>36</sup>.

Através dessas colocações, que desponta “a superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa; supremacia que não é unicamente formal, mas sobretudo material, e apenas possível na medida em que os princípios são

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Ano 15, nº 55, p. 143-155.

<sup>33</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 20.

<sup>34</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito de Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, São Paulo p. 545-546.

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 33.

<sup>36</sup> Ibidem ., p.34.

compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamente a organização do poder”.<sup>37</sup>

Por isso os princípios constitucionais devem ser sempre respeitados, conforme a lição José Souto Maior Borges:

Ora, a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando por isso mesmo uma grave inconstitucionalidade de consequências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional. A doutrina vem insistindo na acentuação da importância dos princípios para iluminar a exegese dos mandamentos constitucionais. (...) Por todas as considerações antecedentes, impõe-se a conclusão pela eficácia eminente dos princípios na interpretação das normas constitucionais. É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele.<sup>38</sup>

A importância do respeito aos princípios constitucionais também foi exposta por Geraldo Ataliba:

princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas, não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.<sup>39</sup>

Observa-se que os princípios constitucionais conferem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico, não podendo, desta forma, norma infraconstitucional atrair com eles, sob pena de inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia. Já os princípios constitucionais tributários são normas do sistema tributário que orientam a

<sup>37</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p.259.

<sup>38</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Educ, 1975, p. 13-14.

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 34.

atuação de outras normas, e dão coesão e estrutura a este ordenamento jurídico que podemos denominar de sistema tributário.<sup>40</sup>

Sistema tributário, por sua vez, pode ser tido como, o conjunto de princípios, que de forma unitária, inter-relacionados entre si (coerentes), cuidam da forma pela qual o Estado pode exigir dos contribuintes as prestações pecuniárias compulsórias (Tributos).<sup>41</sup>

Assim sendo, na esfera do Direito Tributário, a funcionabilidade e a validade dos princípios constitucionais estão ligadas à ideia de que são eles quem moldam, interferem e, de um certo modo, até antecipam o conteúdo das leis tributárias.

Tendo em vista que, os princípios postos no Texto Constitucional servem para contrabalancear o poder de tributar e sob esta ótica que devem ser vistos. Os princípios, assim como as imunidades, não justificam a tributação, mas limitam o poder de tributar.

Hugo de Brito Machado, ressaltou a necessidade da observância aos princípios constitucionais, para se ter uma relação de tributação juridicamente equilibrada.

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica, e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação de confisco e o da liberdade de tráfego. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência desta finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.<sup>42</sup>

Os princípios tributários são aqueles voltados especificamente à matéria tributária e estão previstos na Constituição Federal e funcionam como mecanismos de defesa do contribuinte frente à voracidade do Estado no campo tributário.

---

<sup>40</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.p. 22.

<sup>41</sup> GONÇALEZ, Antonio Manoel. **Princípios Constitucionais Tributários**. Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

Na esfera tributária, o princípio da legalidade tributária, contido no artigo 150<sup>43</sup>, I da Carta Magna é reflexo direto do Estado Democrático de Direito, tendo como função primordial limitar a possibilidade de que os tributos sejam exigidos ou aumentados somente através de dispositivos legais.

Portanto, esse princípio reforça, na seara tributária, o comando contido no artigo 5º, inciso II da Constituição, onde determina que só a lei pode compelir as pessoas a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa.

Assim, pelo princípio da legalidade tributaria o legislador limitou a atuação dos entes tributantes, ou seja, o patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido ou beneficiado em razão da realização de ato jurídico pré-definido legalmente. A legalidade tributária é descrita por Hugo de Brito Machado, na seguinte redação:

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.<sup>44</sup>

Assim, a partir do princípio da legalidade verifica-se só ser possível a instituição ou majoração de tributos por meio de lei formal. Não obstante a rigidez do princípio da legalidade, na própria CF/88 existem algumas exceções em relação ao princípio da legalidade, ou seja, casos em que o Poder Executivo tem liberdade de alterar as alíquotas por meio de decreto.

Enquadram-se entre as situações de exceção as de instituição de empréstimo compulsório, em caso de guerra e calamidade pública, assim como a faculdade que tem o executivo de alterar, dentro de determinados limites, as alíquotas dos impostos de importação e exportação, produtos industrializados e sobre operações financeiras através de decreto.

---

<sup>43</sup> O caput do art. 150 da Constituição Federal tem a seguinte redação:

“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

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p 32.

É importante destacar que o princípio da legalidade tributária não comporta exceções referentes à criação de tributos, porém comporta casos em que as alíquotas podem ser majoradas por instrumentos que não a lei.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001, que alterou o artigo 62 da Constituição Federal, autorizou-se a majoração ou a instituição de impostos por meio de Medida Provisória.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 32/2001 ficou estabelecida a seguinte regra (CF/88 – art. 62, § 2º): medida provisória que não implique instituição e majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o dia em que foi editada.

O princípio da anterioridade tributária, por sua vez, veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei os instituiu ou aumentou ( art 150,III, b).

Com isso, o referido princípio busca proteger o contribuinte, impedindo mudanças que diminuam a carga tributária ou que não tenham qualquer impacto sobre ela, ou seja, os contribuintes podem fazer o planejamento anual de suas atividades econômicas, sem a insegurança, a incerteza da instituição do tributo.

Com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, aumentou a proteção, pois, acrescentou ao artigo 150, inciso III da Constituição a alínea “C”, instituindo, para os tributos em geral, a exigência de aguardar se um período de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei que crie ou aumente tributos e a produção de seus efeitos. Ao adicionar o § 1º ao artigo 150 no texto constitucional a Emenda Constitucional nº 42/2003, trouxe as exceções à regra da noventena.

Sendo assim, atualmente, com o objetivo de dar maior efetividade ao princípio da não surpresa, garantia individual do contribuinte, os tributos em geral, observadas as exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, estão sujeitos, cumulativamente, ao princípio da anterioridade do exercício financeiro e à exigência de no ventena entre a instituição ou aumento do tributo e sua cobrança.

As contribuições de seguridade social, diversamente, estão sujeitas apenas à anterioridade nonagesimal, não sendo exigido que a publicação da lei que as institua ou modifique se dê no ano anterior ao início de sua cobrança.



A própria Constituição, no corpo de suas disposições estabelece as exceções ao princípio da não surpresa tributária, tornando possível a cobrança de tributos como os impostos extraordinários de guerra, os empréstimos compulsórios por motivo de guerra ou em razão de calamidade pública, dada a urgência da situação a exigir imediatos recursos (CF - artigo 148, inciso I) e a concessão emitida ao poder executivo para alterar as alíquotas – dentro dos limites impostos pela lei – do Imposto de importação e exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários (CF – artigo 153, §1º).

Já o Princípio da Isonomia tributária está previsto no texto constitucional no art. 150, inciso II da Constituição veda que seja instituído 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.

Trata, portanto, de reiteração da cláusula pétrea consagrada no caput do art. 5º, que proclama que “Todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Tal princípio veda, portanto, aplicação de discriminações, ou seja, visa garantir ao contribuinte situações de tratamento igualitário a todos diante da aplicabilidade da lei.

Nesse sentido, Luciano Amaro corrobora “Hão de ser tratados, pois com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”<sup>45</sup>

E afirma ainda:

Trata-se de um postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. Enquanto o art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158.

<sup>46</sup> *Ibidem.*, p.158

A isonomia tributária se encerra em dois objetivos. O primeiro visa à garantia individual contra perseguições, e o outro, procura impedir favoritismos. Não pode a norma jurídica atribuir um benefício a uma pessoa determinada, sem propiciar a aferição aos demais, nem de outra forma impor um gravame sobre um só indivíduo.

#### **1.4 O princípio da dignidade da pessoa humana como valor unificador dos Direitos e Garantias Fundamentais na Constituição Federal de 1988**

Tendo em vista que o objeto do presente documento está relacionado à tutela dos direitos fundamentais, pois que como se verá, a ideia de proteção ao contribuinte, no plano constitucional, decorre da ideia de proteção da dignidade humana em seu vários aspectos, mister buscar previamente a noção aproximada do aludido conceito.

Os direitos humanos ganharam importância ao longo da história, consolidando-se a partir da II Grande Guerra, na qual ocorreram sucessivas violações de direitos humanos, tendo em vista os absurdos cometidos nesse período. A partir daí, os direitos humanos passaram a ser uma grande questão de interesse no cenário mundial. A declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, foi o ponto de partida de todo sistema de internacionalização e o reconhecimento mundial dos Direitos Humanos.

O Estado Contemporâneo tem como função garantir aos seus cidadãos o bem comum, que se manifesta em assegurar os direitos fundamentais, que se constituem em um único princípio, a dignidade da pessoa humana, princípio maior do Estado Democrático de Direito, tendo em vista que a efetivação de tal princípio garante à pessoa o direito uma vida digna que só é possível diante de condições mínimas de subsistência, ou seja, através da efetivação de direitos fundamentais como o direito à vida, saúde, educação, dentre outros imprescindíveis.

O princípio da dignidade da pessoa humana consiste em um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, está previsto no artigo 1º do texto constitucional, o qual prescreve:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, consitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Desse modo, referido princípio é extremamente importante, pois consiste num dos fundamentos do nosso Estado que norteia todo o arcabouço constitucional e infraconstitucional, constituindo-se em um valor unificador dos Direitos e Garantias Fundamentais corporificados na Carta Magna, bem como determinante da imposição de limites positivo e negativo da atuação do Estado.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, isso revela que o Estado existe em função do ser humano, e não o contrário, nas palavras do autor:

Consagrando expressamente, no título dos princípios fundamentais, a dignidade da pessoa humana como uma dos fundamentos do nosso Estado democrático (e social) de Direito (art. 1º, inc. III, da CF), o nosso Constituinte de 1988 – a exemplo do que ocorreu, entre outros países, na Alemanha -, além de ter tomado uma decisão fundamental a respeito do sentido, da finalidade e da justificação do exercício do poder estatal e do próprio Estado, reconheceu categoricamente que é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal.<sup>47</sup>

Desse modo, o ser humano não é o meio da atividade estatal, mas sim a sua finalidade, o Estado só tem razão de ser se agir objetivando atender aos interesses da Sociedade que o compõe.

Com relação à concepção da dignidade da pessoa humana, várias correntes foram se desenvolvendo ao longo da história, de acordo com Miguel Reale, verifica-se, historicamente, a existência de basicamente três concepções, são elas: individualismo, transpersonalismo e personalismo.<sup>48</sup>

Conforme o autor, o individualismo caracterizado pelo entendimento de que cada homem, cuidando dos seus interesses, protege e realiza, indiretamente, os interesses coletivos. Seu ponto de partida é, portanto, o indivíduo. Estes serão,

<sup>47</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 79-80.

<sup>48</sup> REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 277.

antes de tudo, direitos inatos e anteriores ao Estado, e impostos como limites à atividade estatal, que deve, pois se abster, o quanto possível, de se intrometer na vida social. Assim, são direitos contra o Estado.

O transpersonalismo é o contrário, pois busca a realização do bem coletivo, ou seja, é realizando o bem coletivo, o bem do todo, que se salvaguardam os interesses individuais, se não houver harmonia espontânea entre o bem do indivíduo e o bem do todo, devem preponderar, sempre, os valores coletivos. Assim, a dignidade da pessoa humana realiza-se no coletivo.

Com relação ao personalismo, este rejeita tanto a concepção individualista como a transpersonalista, pois nega as duas outras correntes, ou seja, nega seja a existência da harmonia espontânea entre indivíduo e sociedade, resultando, como vimos numa preponderância do indivíduo sobre a sociedade, seja a subordinação daquele aos interesses da coletividade.

Importante nessa nesta teoria, em que se busca, principalmente, a compatibilização, a inter-relação entre os valores individuais e valores coletivos, uma vez que o homem é uma forma do mais alto gênero, uma pessoa, em sentido amplo. Em consequência, não há que se falar, a priori, num predomínio do indivíduo ou no predomínio do todo. A solução há de ser buscada em cada caso, de acordo com as circunstâncias.

Para fins deste estudo, adota-se a teoria do individualismo; nesse sentido, defende-se que a pessoa humana, enquanto valor, e o princípio correspondente, de que aqui se trata, é absoluto, e há de prevalecer, sempre, sobre qualquer outro valor.

Quanto ao conceito de dignidade da pessoa humana não há uma delimitação precisa na definição do que seja, mas se acredita que compreende todos os direitos referentes às condições básicas de vida para o homem e sua família (moradia, alimentação, educação, saúde etc), ou seja, tudo aquilo que o homem necessita para uma vida digna.

Na lição de Ingo Wolfgang Sarlet, temos por dignidade da pessoa humana uma qualidade intrínseca e distintiva de cada indivíduo, o que lhe garante respeito e consideração por parte do Estado e da Sociedade, bem como que seus direitos fundamentais sejam reconhecidos, impedindo assim que seja alvo de qualquer ato degradante e desumano, que firam as suas condições mínimas de uma vida

saudável, “além de propiciar e promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos”.<sup>49</sup>

Nesse sentido, José Afonso da Silva dispõe que:

Dignidade da pessoa humana é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida. “Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais [observam Gomes Canotilho e Vital Moreira], o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade humana a defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invoca-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trata de garantir as bases da existência humana”. Daí decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação, o desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205) etc., não como meros enunciados formais, mas como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana.<sup>50</sup>

Assim, a dignidade da pessoa humana serve como princípio básico a toda interpretação de qualquer norma constitucional. Embora frequentemente sejam empregadas como sinônimas as expressões, os direitos humanos não se confundem com os direitos fundamentais, pois esses são entendidos como aqueles direitos tutelados e positivados numa constituição. Já os direitos humanos possuem um caráter global sendo assegurados no plano internacional por meio de declarações, convenções e tratados.

No mesmo sentido é a lição de Ingo Wolfgang Sarlet:

Em que pese sejam ambos os termos (direitos humanos e direitos fundamentais) comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, procedente para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos

---

<sup>49</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 73.

<sup>50</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 105.

do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão “direitos humanos” guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal.<sup>51</sup>

Nessa perspectiva, pode-se firmar que forçoso é reconhecer a existência de traços distintivos entre os direitos fundamentais e os direitos humanos, posto que os direitos humanos estivessem relacionados a um reconhecimento histórico universal, possuindo validade e eficácia universais e inerentes a todos os seres humanos, ao passo que os direitos fundamentais encontram positivados numa ordem jurídica constitucional específica de um determinado Estado (caráter nacional).

Sob esse prisma, observa Ingo Wolfgang Sarlet, “Os direitos humanos, convém repetir, nascem e se desenvolvem com as Constituições nas quais foram reconhecidos e assegurados.”<sup>52</sup>

O autor ainda registra que “os direitos fundamentais são, em verdade, concretização do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, consagrado expressamente em nossa Lei Fundamental.”<sup>53</sup>

Observa-se, então, que as normas de direitos fundamentais possuem traços próprios que as distinguem das normas de direitos humanos. Tais características referem-se a três aspectos principais: a positivação, a titularidade e a eficácia.

No que se refere à positivação, verifica-se que as normas de direitos fundamentais são reconhecidas e positivadas na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, enquanto que as normas de direitos humanos referem-se a posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional.

Em relação à titularidade, observa-se que, ao contrário das normas de direitos humanos, que possuem como titulares todos os seres humanos, indistintamente, algumas normas de direitos fundamentais têm por titulares exclusivamente os cidadãos de um determinado Estado.

---

<sup>51</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p.29.

<sup>52</sup> Ibidem., p. 30.

<sup>53</sup> Ibidem., p. 108.

Por fim, no tocante à eficácia, verifica-se que as normas de direitos humanos dependem do status jurídico que o ordenamento que as recepcionou lhes atribui, ao passo que as normas de direitos fundamentais já possuem, em regra, a sua aplicabilidade garantida pelas Constituições que as consagram.

Conclui-se, portanto, que há uma diferença entre direitos humanos e direitos fundamentais. Apesar da proximidade entre ambos os direitos, sua distinção se dá no que diz respeito às respectivas esferas de positivação.

## 2 Os Direitos fundamentais e a Tributação

Os direitos fundamentais foram se desenvolvendo e passaram por diversos estágios de evolução ao longo dos tempos. A evolução dos direitos fundamentais está ligada à própria evolução do Estado e das mudanças vivenciadas pela sociedade o que ocasionou uma modificação nas tutelas pretendidas e, conseqüentemente abrindo espaço para o surgimento constante de novos Direitos.

Esses direitos estão inseridos dentro de uma ordem constitucional, caracterizados, conforme sua modalidade, como precursores da sociedade, tendo como norte a vida e a dignidade da pessoa humana e, como marco, a Revolução Francesa de 1789.

Adotando um critério temporal e com vistas a limitar e controlar os abusos do poder do Estado, o critério das gerações foi imposto, mas não de uma hora para outra. Desse modo, os direitos de primeira geração aparecem como os responsáveis por agitar a bandeira da Revolução Francesa como igualdade, liberdade e fraternidade.

Os direitos de primeira dimensão correspondem aos direitos da liberdade e têm como titular o indivíduo, caracterizando-se pela sua oponibilidade ao Estado. Traduzem-se como faculdade ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade, que é seu traço mais marcante.

Podemos dizer, portanto, que tais direitos impõem restrições à atuação do Estado em prol da esfera de liberdade do indivíduo, exigindo uma abstenção, motivo pelo qual podem ser denominados de “liberdades negativas” ou direitos de resistência do indivíduo frente ao Estado.

Os direitos fundamentais de segunda dimensão referem-se aos direitos sociais, culturais e econômicos inerentes ao primordial princípio da igualdade que os ampara e estimula. Derivados do princípio da igualdade surgiram com o Estado social e são vistos como direitos da coletividade. A sociedade passou a exigir um Estado mais atuante, impondo-se ao Estado uma atuação voltada para a satisfação das carências da coletividade.

Na Constituição Brasileira de 1988, tais direitos estão elencados em capítulo próprio, denominado “dos direitos sociais”, onde estão descritos diversos Direitos



Fundamentais, dentre os quais o direito a educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança e previdência social (art. 6º, caput).

Os direitos de segunda dimensão relacionam-se com as liberdades positivas, ou seja, ao invés de se negar ao Estado uma atuação, exige-se dele prestações estatais positivas, impondo-lhe uma obrigação de fazer relativas ao bem-estar do indivíduo e da sociedade.

Dando continuidade a essa evolução, os direitos de terceira dimensão consagram os princípios da solidariedade ou fraternidade, surgindo como uma resposta ao mundo bipartido, dividido em países subdesenvolvidos e desenvolvidos.

Essa última dimensão já não buscava mais a tutela de um indivíduo ou do Estado, destinava seus esforços ao ser humano de uma maneira mais generalizada, tem como titulares a coletividade, um grupo, de tal modo que não é possível identificar o seu titular dando destaque, nesse sentido, aos direitos relativos ao meio ambiente, à paz, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade.

Por fim, cabe tratar da quarta e última dimensão apontada pela doutrina como a utopia do fim do século, ou melhor, da globalização econômica. Tais direitos podem ser exemplificados pela democracia, direito à informação e ao pluralismo. Busca-se, com isso, um estreitamento das relações de convivência, que reúnem não só a objetividade como a subjetividade dos direitos individuais, além de não serem passíveis de interpretação como tão somente de concretização.

A importância de se analisar esses direitos está relacionada à sua própria denominação. Isso porque se caracterizam como fundamentais por constituir um compromisso assumido com a sociedade para a promoção de sua garantia.

Com isso, o Estado Fiscal, através de seus princípios, tende a resguardar todas as prerrogativas concedidas à pessoa, tanto por meio de uma arrecadação que lhe promova o seu custeio, como pela regulação, objetivando assegurar o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.

Os direitos fundamentais assumem vital importância nos ideais defendidos pelo Estado Democrático de Direito. A Carta Magna de 1988 seguindo o modelo de Estado Constitucional, mais conhecido como “Estado de Direito” privilegiou a temática dos direitos fundamentais, em seu texto.

Nesse sentido, Ingo Wolfgang Sarlet diz:

Em primeiro plano, ainda mais em se considerando que o objeto deste trabalho é justamente a análise dogmático-jurídica dos direitos fundamentais à luz do direito constitucional positivo, há que levar em conta a sintonia desta opção (direitos) fundamentais com a terminologia (neste particular inovadora) utilizada pela nossa Constituição, que, na epígrafe do Título II, se refere aos “Direitos e Garantias Fundamentais”, consignando-se aqui o fato de que este termo – de cunho genérico – abrange todas as demais e espécies ou categorias de direitos fundamentais, notadamente os direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I), os direitos sociais (Capítulo II), a nacionalidade (Capítulo III), os direitos políticos (Capítulo IV) e o regramento dos partidos políticos (Capítulo V).<sup>54</sup>

Como se não bastasse, o § 1º do art. 5º, inova ao dispor sobre a aplicabilidade imediata às regras definidoras dos direitos e garantias fundamentais, e ainda prevê que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou, dos tratados internacionais de que a República Federativa do Brasil seja signatária, verificando-se, com isso, a possibilidade da existência de outros direitos e garantias fundamentais, inseridos ao longo de todo o texto constitucional; como também, o fato de os direitos e garantias decorrentes de tratados internacionais receberem o mesmo tratamento dos direitos fundamentais, e passarem a ter aplicabilidade imediata no direito interno.

De tão importantes esses direitos e garantias foram elevados ao status de cláusulas pétreas. O artigo 60, § 4º, apresenta as cláusulas pétreas do texto Constitucional, ou seja, o que não pode ser alterado no texto constitucional. São eles: a) a forma federativa de Estado, b) o voto direto, secreto, universal e periódico, c) a separação dos Poderes e d) os direitos e garantias individuais humanos.

Os direitos fundamentais na Constituição Brasileira de 1988 estão divididos em individuais e coletivos. Para José Afonso da Silva, os direitos do homem-indivíduo são aqueles que: “reconhecem a autonomia aos particulares, garantindo a iniciativa e independência diante dos demais membros da sociedade e do

---

<sup>54</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p.28.

Estado, enquanto os coletivos são os direitos fundamentais reconhecidos ao indivíduo-membro de uma coletividade.”<sup>55</sup>

Tais direitos vinculam os órgãos estatais como um todo, cabendo ao poder executivo propor e realizar as políticas públicas necessárias à satisfação dos direitos prestacionais; ao poder legislativo fiscalizar e preservar esses valores, protegendo legalmente os direitos fundamentais, através da produção de leis que visem colocar em prática tais direitos, que abstratamente integram a base constitucional do país; e ao poder judiciário, por intermédio da hermenêutica cabe interpretar e decidir conforme os mandamentos constitucionais.

## 2.1 O Tributo e suas funções

O papel de conceituar institutos atinentes à ciência jurídica geralmente fica relegado à atividade doutrinária, contudo, conceito jurídico-positivo de tributo é estabelecido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Os tributos são prestações obrigatórias compulsórias que devem ser exigidos nos termos previamente definidos pela lei. Trata-se uma relação jurídica que termina na obrigatoriedade da prestação pecuniária.

Observando o fenômeno da tributação sob esse ângulo, temos, como devedor da obrigação tributária, o “contribuinte”, isto é, aquele que, juntamente com outros, entrega a contribuição ao Estado.

O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, e, hoje, funda-se na lei como expressão da vontade coletiva. O elemento volitivo não é considerado e não há uma contraprestação estatal específica, ou seja, não há uma vinculação do Estado em relação ao dinheiro arrecadado.

O fato de não se atrelar o tributo a uma sanção ou ato ilícito demonstra que o fato descrito na norma e praticado na realidade pelo contribuinte deverá ser lícito e previsto, repita-se, em lei, desde que não constitua sanção imposta a quem descumpra a lei, ou seja, a norma jurídica deverá prever os fatos que, quando ocorridos no plano concreto da realidade, instituem a obrigação tributária.

---

<sup>55</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.193.

É o que ocorre em relação ao imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza. Se uma pessoa experimenta aumento patrimonial no período de um ano, período delimitado pela lei, deverá pagar referido imposto.

Tributo, portanto, é uma obrigação jurídica oriunda de uma relação compulsória existente entre o contribuinte e o Estado, constituída a partir da ocorrência de fato lícito previsto na norma jurídica, culminando em entregar dinheiro ao Estado, garantindo, a este, o dever de buscá-lo mediante atividade administrativa vinculada.

Quanto às espécies, a constituição Federal já previu, em seu artigo 145, uma classificação dos tributos da qual não se pode fugir, ou seja, a própria Constituição já dividiu em grupos os tributos existentes, inclusive delimitando a competência legislativa de cada pessoa política, entes federativos- União Federal, Estados- membros, Municípios e Distrito Federal, para instituí-los.

Assim, o gênero tributo possui como espécies a) os impostos; b) as taxas; e c) as contribuições de melhoria. Também são espécies de tributos: empréstimos compulsórios e contribuições sociais

Essas espécies tributárias são assim classificadas conforme a vinculação, ou não, a uma contraprestação específica do Poder Público. Está só será aferida quando da análise da norma jurídica que instituiu um tributo. Isso porque o fator determinante da natureza jurídica de um tributo reside na confrontação da hipótese de incidência, na lei, dito “ fato gerador”, com a base de cálculo – esta, fundamental para a conclusão acerca do tributo, vinculando-se ou não a uma contraprestação estatal específica. Assim, são tributos não vinculados aos impostos e, vinculados, às taxas e contribuições de melhoria.

Como o presente estudo não tem a finalidade específica no tratamento de cada espécie, será feita apenas uma análise sucinta de cada uma, limitando-se a explicar algumas noções.

Os impostos são tributos não vinculados, por natureza e disposição legal, a uma contraprestação estatal específica. O Poder Público não é obrigado a realizar uma obra ou serviço ao contribuinte em razão do recolhimento dos impostos. Pode-se dizer que os impostos têm caráter patrimonial, uma vez que a obrigação do sujeito passivo nasce de um fato descrito na norma e por si praticado.

As taxas, por sua vez, são tributos vinculados especificamente à utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível, ou ao exercício efetivo do poder de polícia, ou seja, o produto de arrecadação é vinculado a uma contraprestação no sentido em que foi determinado pela lei que as instituiu.

O serviço público a que se refere à norma constitucional é prestado, não só pelo Estado, mas também por aqueles a quem este delegue a capacidade ativa, seja por meio de concessão, seja por meio de permissão. Esse entendimento se justifica, pois, tomando-se como critério material que as taxas só podem ser cobradas se executada uma atividade pelo Poder Público, especificamente, restringe-se o campo de sua aplicação.

Ainda em relação ao serviço público, é preciso salientar que este não pode ser geral, pois não se poderia mensurá-lo. Se o for, não poderá ser objeto da exação sob análise, por não atender às exigências legais, quais seja, a especificidade e a divisibilidade, estas, sim, permitindo a sua mensuração.

Conforme a Constituição Federal, existem as taxas de serviços e as taxas de polícia. As primeiras são exigidas em razão da prestação de um serviço público específico e divisível. A segunda é exigida em razão do efetivo exercício do poder de polícia, consistindo em uma atividade estatal que visa resguardar o interesse público, por meio de intervenções que garantam a liberdade, ordem e segurança, os costumes e outros valores previstos constitucionalmente, obstando o desenvolvimento de atividades “nocivas” aos interesses sociais.

Para que o poder de polícia possa ser remunerado por meio de taxa, necessário se faz que seu exercício seja efetivo. Diferentemente dos serviços públicos que, postos à disposição dos cidadãos, podem ser cobrados independentemente de utilização, o exercício regular do poder de polícia há de se ser real e concreto para que possa ser tributado. Da mesma maneira, não se pode cobrar taxa sem que a tenha antecedido.

Para que se sujeite ao regime de cobrança de taxa, o exercício de poder de polícia deve ser capaz de identificar o sujeito passivo, devedor; contribuinte, beneficiado pela atuação estatal. Isso implica a especificidade do poder de polícia efetivamente exercido. Se a atuação estatal for generalizada, não se pode cobrá-los por meio de taxa.

As taxas são instituídas por lei, bem como sua cobrança. Já o pagamento do preço público outra figura afim- nasce de uma obrigação contratual firmada entre o Estado e o particular, como ocorre nos contratos de concessão de prestação de serviço público, a exemplo do fornecimento de energia elétrica.

É importante distinguir os preços públicos das taxas, pois o regime obedecido é outro, vale dizer, são remunerações originadas diversamente. Não se pode confundir a natureza jurídica do pagamento despendido pelo Estado a uma concessionária, por exemplo, como sendo da taxa. Esta decorre tão somente da lei. O Estado remunera por meio de preço público enquanto a taxa é cobrada com escopo em lei e é paga pelo cidadão especificamente por si beneficiado.

Ao seu turno, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a dois fatores: a realização de obra pública e a conseqüente valorização dos imóveis adjacentes. Não basta a realização de uma obra pública; é preciso que dela tenha, necessariamente, advindo de uma valorização imobiliária. A contribuição de melhoria é cobrada, considerando-se o elo intermediário estabelecido em função da valorização mencionada.

Os empréstimos compulsórios vêm previstos na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 48. São instituídos- e somente o podem ser- nas hipóteses ali consignadas, quais sejam: (a) para atender despesas extraordinárias, decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou a sua iminência; ou (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade neste último caso.

O veículo introdutório da norma jurídica que a instituir o empréstimo compulsório deverá ser, necessariamente, lei complementar, requisito essencial previsto no caso em foco, fazendo concluir que Medida Provisória não é apta a fazê-lo, pois culminaria, fatalmente, em uma flagrante inconstitucionalidade.

Medida Provisória cabe esclarecer, é ato Chefe do Poder Executivo, Presidente da República, com força de lei ordinária. Ocorre que, sob o aspecto hierárquico, a lei complementar é superior à lei ordinária. E somente lei complementar pode instituir empréstimo compulsório. Dessa forma, a conclusão a que se chega é a de que medida provisória não pode criar empréstimo compulsório.

Ao contrário do que ocorre com relação aos impostos, em se tratando de empréstimo compulsório, a Constituição Federal não estabelece o modelo, mas, sim as causas que legitimam sua instituição.

Trata-se de tributo, uma vez que a relação jurídica obrigacional nasce independentemente da vontade do seu sujeito passivo. O vínculo estabelecido entre o contribuinte e o Estado advém de lei, conforme exigido no conceito de tributo prescrito no Código Tributário Nacional.

Ademais, o empréstimo compulsório é previsto constitucionalmente no capítulo destinado ao sistema Tributário Nacional, devendo, portanto, obedecer ao regime jurídico e aos seus princípios, reafirmando seu enquadramento como tributo.

A classificação jurídica da doutrina tradicional distingue os tributos de acordo com a vinculação, ou não, a uma contraprestação por parte do Estado- Poder Público. Assim, temos os tributos não vinculados, a exemplo dos impostos; e os tributos vinculados, como as taxas e a contribuição de melhoria.

Obedecendo a esse critério, o empréstimo compulsório enquadrar-se-á como imposto ou taxa, de acordo com a confrontação da hipótese de incidência com a base de cálculo. Esse binômio possibilita a identificação da natureza jurídica do tributo.

Frise-se que a devolução do empréstimo compulsório não o descaracteriza como tributo, porquanto, nos termos do Código Tributário Nacional, é irrelevante para a determinação da natureza jurídica do tributo, a denominação e demais características adotadas pela lei. O fato de ser restituível é pressuposto para a criação de norma que vise à instituição do empréstimo compulsório. Se não houvesse devolução do montante recolhido aos cofres públicos, teríamos o confisco, vedado constitucionalmente. A lei que institui o empréstimo compulsório deverá prever sua devolução.

Assim, a norma que determina a restituição do empréstimo compulsório tem como hipótese de incidência não o fato que deu origem à cobrança da exação, mas justamente o fato de esta ter sido recolhida, não havendo, portanto, descaracterização do empréstimo compulsório na qualidade de tributo.

Já as contribuições sociais são previstas no artigo 149 da Constituição Federal. Referido dispositivo prevê a obediência aos artigos 146, III (exigência de lei complementar para introduzir novo tributo no ordenamento) e 150 I (princípio da

estrita legalidade, segundo o qual um tributo não pode ser exigido ou majorado sem que lei o estabeleça) e III (princípio da irretroatividade- “a”- e princípio da anterioridade- “b” , mitigada a noventa dias em se tratando da contribuição social), que preconizam os princípios que regem a matéria tributária, atribuindo às contribuições a obediência a este regime constitucional.

Logo, as contribuições sociais têm natureza tributária. Podem as contribuições se revestirem de imposto ou taxa, excluída, de plano, a contribuição de melhoria. Com efeito, esta possui hipótese de incidência específica, qual seja a valorização de imóvel em decorrência de realização de obra pública.

O que determinará a qual espécie de tributo se refere uma contribuição social é a confrontação do binômio: hipótese de incidência /base de cálculo. Se houver vinculação a uma contraprestação estatal específica em razão do tributo recolhido, terá natureza de taxa. Se não houver vinculação será imposto.

Curioso notar que ao contrário do que ocorrem com os impostos, taxas e contribuição de melhoria de uma maneira geral, o legislador não previu a hipótese de incidência das contribuições, mas tão somente indicou suas finalidades: 1. A intervenção no domínio econômico; e 2. Atender ao interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas e o custeio da seguridade social.

## **2.2 A tributação: Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade**

Tendo em vista que o Estado arrecada tributos não apenas para obter receitas, mas, também, para perseguir objetivos outros como a redistribuição de renda, a diminuição das desigualdades regionais, o equilíbrio da balança comercial, a repressão à poluição, etc., pode-se afirmar que as despesas geradas pelo Estado Social positivado nos artigos 3º, I e IV, 6º, 7º e 193 a 232, da Constituição de 1988, reforçam a premissa de que o Estado deve se valer da tributação fiscal e extrafiscal para realizar os objetivos republicanos.

Os tributos que integram o Sistema Tributário Nacional são classificados conforme a finalidade e o objetivo por ele perseguido. Sob este aspecto, classificam-se em fiscal, extrafiscal ou parafiscal.



Como é cediço, por meio da atividade financeira do Estado é que se obtém parte da receita pública para atender as necessidades coletivas. Quando se fala em tributação com finalidade fiscal, trata-se de uma tributação cuja finalidade é abastecer os cofres públicos.

É assim porque o Estado necessita de recursos financeiros para fazer frente às despesas oriundas de sua intervenção na sociedade. Logo, a fiscalidade, ou o caráter fiscal, nada mais é do que a finalidade arrecadatória que enseja a criação de grande parte das exações do sistema tributário brasileiro.

No entanto, os tributos apresentam-se também como um mecanismo de regulação estatal, com a finalidade de concretizar as funções sociais relacionadas aos principais institutos e intervir nas relações sociais e econômicas, garantindo o equilíbrio.

Nesse caso, quando os tributos atendem outros interesses, que não os de mera arrecadação de recursos financeiros estão desempenhando sua função extrafiscal. Segundo Hugo de Brito Machado, “o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”.<sup>56</sup>

Endossa ainda essa posição Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que “a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade”.<sup>57</sup>

O direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de modo a estimular ou inibir determinadas condutas, por meio de intervenção no domínio econômico e social.

Inicialmente vale inserir que a extrafiscalidade apresenta-se como um mecanismo de regulação estatal, com a finalidade de concretizar as funções sociais relacionadas aos principais institutos e intervir na órbita estrutural e conjuntural da economia, garantindo o equilíbrio.

Por tal razão, atribui-se ao legislador a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de tributos progressivos ou regressivos, ou ainda, à concessão de incentivos fiscais

---

<sup>56</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 68.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 235.

a certas atividades ou ramo de atividades bem como vários são os tributos usados com essa finalidade, dentre eles destacamos os impostos, nos quais a maior incidência do uso extrafiscal, uma vez que são tributos não vinculados, o que facilita o uso extrafiscal.

Outro importante conceito que se insere neste contexto, é o da Parafiscalidade. Entende-se por parafiscal o tributo cujo produto de sua arrecadação é destinado a entidades outras, que não o Estado. Nesse caso, não é o Estado que arrecada o tributo, mas sim a pessoa que será beneficiada com ele, como ocorre com as contribuições sociais de categorias profissionais ou econômicas.

### **2.3 Função Social dos Tributos**

A função social dos tributos consiste em afirmar que o tributo não possui só uma finalidade, que é a arrecadatória, mas também tem por finalidade proporcionar ao Estado o alcance das suas metas, ou seja, realização dos seus fins, isso representa a sua função social.

Isso quer dizer que o produto da arrecadação do tributo deve ser usado para garantir aos cidadãos os direitos assegurados pela Constituição, devem ter como destinação assegurar os direitos fundamentais, possibilitando assim, que o Estado cumpra com a sua função social, com o fim a que se destina, que é a garantia do bem comum.

O tributo deve ter como finalidade proporcionar políticas de investimentos e de incentivos, objetivando obter o maior benefício social possível, por meio da mais justa alocação dos recursos públicos.

Através da socialização dos tributos, ou seja, o tributo desempenhando a sua função social através da sua aplicação como mecanismo social é que será possível desenvolver uma política social justa e distributiva, que alcance as aspirações dos cidadãos e como forma de se alcançar às finalidades a que o Estado se prestou a desenvolver através de sua Carta Constitucional, ou seja, o bem comum.

Durante muito tempo a tributação foi vista somente como um instrumento de receita do Estado, aos poucos se descobriu essa outra função não menos importante na tributação.

Em razão disso, por conta do modelo do Estado Contemporâneo, não se pode atualmente abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumento de políticas públicas e de atuação estatal, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica.

Desse modo, é através da política tributária, que como visto pode ter caráter fiscal ou extrafiscal, em que a fiscal consiste na atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos e a extrafiscal o legislador fiscal, poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais, que o Estado obtém recursos financeiros com o intuito de se manter e atingir sua função social.

Cabe ao Estado proporcionar o acesso aos direitos assegurados pela CF/88, porém, nem sempre tal objetivo é atingido, uma vez que, não obstante obter recursos pela imposição de tributos, esses não são suficientes ou então não são distribuídos da melhor maneira, o que faz com que muitos dos direitos que deveriam ser garantidos fiquem a mercê das ações do Estado.

Num Estado de Direito que privilegia, portanto, a função social do ente público, as receitas tributárias, oriundas dos impostos, taxas, contribuição de melhoria e outras espécies de fontes de tributárias são decorrentes de um contrato social pelo qual o cidadão destina recursos sob a forma de tributos, para que o Estado, por meio da ação governamental competente, possa retribuir à sociedade, o bem-estar coletivo, atendendo áreas fundamentais - educação, saúde e segurança e outras, também de importância capital, a exemplo de infraestrutura, saneamento etc. tudo articuladamente, abrangendo as diversas políticas públicas, visando o desenvolvimento sócio educacional e econômico da sociedade.

Assim, conclui-se que a função social do Estado Contemporâneo visa pela realização do bem comum da Sociedade, que será concretizado através de ações que serão realizadas de acordo com a realidade de cada Sociedade, respeitando as necessidades dos indivíduos que a compõe, os quais deverão contribuir para tanto atuando como fiscalizadores da ação e do dever de agir do Estado.

O bem comum é representado pelos direitos fundamentais constitucionais, e estes se caracterizam por serem os direitos que reconhecem autonomia aos

particulares, garantindo a iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado, se constituem no meio de imposição de limites ao poder Estatal, uma vez que este ao agir tem que respeitar os direitos fundamentais.

Como leciona Jose Afonso da Silva nos termos fundamentais tem-se a indicação de que trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, são imprescindíveis a sua sobrevivência; fundamentais do homem no sentido de que todos os direitos devem ser de igual forma reconhecidos, e materialmente efetivados.<sup>58</sup>

Compreendido o conteúdo do bem comum como os direitos fundamentais, conseqüentemente a função do Estado Contemporâneo consiste em assegurar esses direitos aos indivíduos, ou seja, garantir que seus cidadãos tenham acesso a eles, dentre esses direitos merece destaque o princípio da dignidade da pessoa humana, que conforme já exposto, consiste no princípio maior do Estado Democrático de Direito.

A dignidade deve ser vista aqui como a qualidade de se ter respeitado os direitos fundamentais, uma vida digna só é possível diante de condições mínimas de subsistência, ou seja, através da concretização de direitos fundamentais como o direito à vida, a saúde, a educação, dentre outros imprescindíveis.

---

<sup>58</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.193.

### 3 Princípio da Capacidade Contributiva origem e evolução no Direito Brasileiro

O desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva e a preocupação com a justiça na tributação não são recentes. Esta preocupação esteve presente desde o Antigo Egito onde preponderava a ideia de que o tributo deveria estar relacionado com a riqueza daquele que deveria pagá-lo.

Da mesma forma que, na Grécia antiga, os filósofos gregos, a partir do ideal de justiça equitativa, já possuíam em seus fundamentos básicos as bases desse princípio, onde os habitantes deveriam contribuir na medida de sua capacidade financeira para custeio das necessidades da civilização grega.

Com o rei Servius Tullius, Roma conheceu uma forma de tributação chamada Soberbo que tomava por base a riqueza de cada contribuinte.

Posteriormente na Inglaterra, a Magna Carta inglesa de 1215, registraria em seu artigo 12, um embrião do preceito da capacidade contributiva, ao determinar que o tributo devesse ser “moderadamente fixado”.

Na idade média, este princípio era empregado Santo Tomás de Aquino, o qual introduziu a ideia de que somente seria legítima a cobrança do tributo se este visasse à promoção do bem comum, sob pena de tornar-se injusto e, assim, ocasionar a não obrigação de pagá-lo. Segundo ele para que houvesse justiça na tributação, cada pessoa deveria pagar os tributos de forma igualitária, conforme as suas faculdades, *secundum facultatem*.

Discorrendo sobre a evolução histórica do princípio, Baleeiro afirma que, “na consciência contemporânea de todos os povos civilizados a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva”, já que desde o século XVIII, pelo menos, com Montesquieu e depois com Bentham e outros, sustentou-se que o imposto deveria poupar os recursos dos indivíduos de restrita capacidade econômica”.<sup>59</sup>

Em 1776, na célebre obra “A Riqueza das Nações”, Adam Smith, defendia, como concretização da justiça da imposição fiscal, que todos deveriam contribuir

---

<sup>59</sup> BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p.155.

para as despesas públicas proporção de seus recursos, sendo que “é na observância ou não observância deste princípio levaria ao que se denomina equidade ou a falta de equidade da tributação”.<sup>60</sup>

Por meio desta obra o Princípio da Capacidade Contributiva se propagou pelas sociedades ocidentais e tornou-se a base para implemento de uma tributação mais justa.

Veja-se, a propósito que, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1791), dispunha em seu artigo 13, que: “Para manutenção da força pública e para os gastos de administração, uma contribuição comum é indispensável; ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos na razão das suas faculdades.”

Devido à repercussão de tais documentos, as demais Constituições lançadas à época positivaram o ideal da capacidade contributiva, inclusive na Constituição do Império do Brasil (1824) e no Estatuto Albertino (1848).

A partir daí, consolida-se de vez a capacidade contributiva como princípio jurídico, preceito este que ganha destaque em grande parte das Constituições da era moderna, pois se reconhece a sua importância

### **3.1 Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro e conceito**

No ordenamento jurídico brasileiro, após o seu reconhecimento pela Constituição Imperial, as Constituições seguintes de 1891, 1934 e 1937 mantiveram omissas quanto ao tema.

Entretanto, foi na Constituição de 1946 que o princípio da capacidade contributiva foi expressamente consagrado no ordenamento jurídico brasileiro na redação do seu artigo 202: “os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica de cada contribuinte”.

Contrariando todo o avanço alcançado com a redação do artigo 202 na Constituição de 1946 o princípio foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18 de

---

<sup>60</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.15.

dezembro de 1965, e também não foi previsto na Constituição de 1967, tampouco a emenda nº 01, de 1969.

Com o fim da ditadura, tal preceito voltou a ser positivado no bojo da "Constituição da República Federativa do Brasil" de 1988. Atualmente o princípio da capacidade contributiva está expresso na Constituição Federal no seu artigo 145, § 1º, in verbis:

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.

Tem-se que, a partir daí, a cobrança de impostos passa a obedecer à capacidade contributiva do sujeito passivo, seja pessoa física ou jurídica, ou seja, o princípio da capacidade contributiva exige por parte do legislador e do operador do direito um tratamento igual entre os iguais e desigualmente os desiguais.

A capacidade contributiva conceitua-se como sendo a capacidade, relativa ao contribuinte, de suportar o ônus tributário, ou melhor, o pagamento de tributos. Tal princípio está ligado, no que diz respeito à distribuição da carga tributária, à ideia justiça e parte do pressuposto que todos contribuirão com os gastos públicos de acordo com suas possibilidades pessoais, sob pena de inconstitucionalidade.

Assim, a sua aplicação viabiliza um tratamento mais imparcial e justo em relação aos contribuintes. Pode-se dizer, então, que teremos justiça em relação a um tributo se este estiver de acordo com a capacidade de cada cidadão em suportá-lo.

Para Klaus Tipke, o significado do Princípio da Capacidade Contributiva representa o ideal de justiça fiscal uma vez que os contribuintes deverão para impostos de acordo com sua renda disponível. Assim, quanto maior a renda maior o imposto. O quantum do imposto a ser pago será diretamente a renda disponível.<sup>61</sup>

O ilustre doutrinador Aliomar Baleeiro define a capacidade contributiva como sendo a capacidade econômica "para suportar, sem sacrifício do indispensável à

---

<sup>61</sup> Cf. TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Profº Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984.

vida compatível com a dignidade humana, uma fração do custo total de serviços publico” .<sup>62</sup>

Para Griziotti, precursor das preocupações em torno do tema, o princípio indica a “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”. Giardina entende-a como a “possibilidade econômica de pagar o tributo” e para Moschetti “força econômica do contribuinte”.<sup>63</sup>

Logo, pode-se concluir que a capacidade contributiva é a potencialidade econômica, é a soma de riqueza disponível para arcar com o ônus fiscal sem que se prejudique o mínimo elementar o contribuinte, e sempre está relacionada ao princípio da igualdade e do valor de justiça.

Dos conceitos precedentes, verifica-se que os mesmos se complementam, devendo-se, porém, esclarecer que capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo, tal como leciona José Marcos Domingues de Oliveira.<sup>64</sup>

No primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, capacidade contributiva como pressuposto da tributação.

Enquanto no segundo, entende-se que a parcela dessa riqueza será objeto da tributação em face de condições individuais, reportando-se a um sujeito individualmente considerado, capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por seu turno, opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos, atuando como limite da

---

<sup>62</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 16.ed.rev.e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002. p. 150.

<sup>63</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.20.

<sup>64</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57.



tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou cerceamento de outros direitos constitucionais.

Em suma, tem-se que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva atuará como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, servindo como diretriz para a eleição de incidência de impostos. Ao passo que, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva atuará como critério de graduação de imposto, limitando à tributação.

### **3.2 Limites ao princípio da Capacidade Contributiva**

O artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988 de 1988 repetiu o teor do texto constitucional de 1946, artigo 202, que dispunha: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Constata-se da análise dos dois dispositivos, uma mudança de local da expressão sempre que possível localizado agora no início do texto. Essa alteração da norma gerou controvérsias com relação ao real objetivo legislador com esse comando constitucional. Desse modo, partindo da premissa que nenhuma norma disposta na Constituição Federal é desprovida de certo sentido, imperiosa a análise do verdadeiro alcance dessa expressão.

No artigo 202, da Lei Fundamental de 1946, expressão “sempre que possível” dirigia-se de forma clara à personalidade dos tributos, vez que se encontrava inserida logo após essa regra. Agora no texto de 1988, tal expressão abre o texto constitucional, passando a ser aplicável também a capacidade econômica do contribuinte.

Ocorre que uma simples análise literal da expressão pode levar ao entendimento de que tanto o caráter pessoal, quanto graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte seriam uma regra de facultativa aplicação aplicação.<sup>65</sup>

Todavia, o entendimento predominante afasta esta faculdade de aplicação, defendendo que o sentido do “sempre que possível”, esta longe de se relacionar

---

<sup>65</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.96.

com a discricionariedade do legislador seria o de efetivamente tornar obrigatória a aplicação do comando constitucional. Isso porque tal disposição deve ser interpretada como vinculativa e obrigatória, excetuando-se apenas quando efetivamente impossível a sua aplicação a pessoalidade e graduação dos impostos.

Nesse sentido Misabel Derzi:

A pessoalidade sempre que possível, a que se refere o art. 145§ 1º, não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.<sup>66</sup>

Dessa forma, há uma obrigatoriedade no artigo 145, parágrafo 1º, comando que somente poderá ser desconsiderado quando ocorrer concreta impossibilidade prática de sua aplicação.

Segundo Ricardo Lobo Torres a não aplicação do comando constitucional só será possível se atingirem objetivos muito bem definidos são eles: “a) adequar o princípio da capacidade contributiva a natureza do imposto e à técnica de sua incidência ; b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade”.<sup>67</sup>

Com efeito, o primeiro objetivo trazido por Ricardo Lobo Torres busca excepcionar a aplicação do comando constitucional quando não houver viabilidade jurídica na sua incidência (impossibilidade de mensurar a capacidade contributiva do contribuinte), devido às particularidades da exação (natureza e técnica de incidência).

Já o segundo objetivo visa adequar o artigo 145, parágrafo 1º, às atividades extrafiscais do Estado, permitindo-o agir na busca de outros ideais que refogem à simples arrecadação de tributos.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva, por ser considerada uma norma meramente programática, deverá ter sua aplicação obrigatória sempre

---

<sup>66</sup>Nota de DERZI, Misabel in BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.694.

<sup>67</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p. 96.

que isto for possível. Desse modo, necessário uma postura que faça valer o comando constitucional e assim possa garantir imposições tributárias, nasçam respeitando as individualidades de cada contribuinte, observância esta essencial para efetivação de uma tributação mais justa e equilibrada.

### 3.3 Capacidade Contributiva, Econômica

Para compreender de forma mais clara o princípio da capacidade contributiva e evitar distorções a seu respeito é importante que se faça uma diferenciação entre os termos capacidade contributiva e econômica, principalmente, pelo fato de ter sido este último o responsável por introduzir, ainda que implicitamente, o conceito de capacidade contributiva no nosso ordenamento jurídico.

Neste contexto, vale destacar, Yves Gandra Martins que afirma que o legislador constituinte incorre num erro:

A luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade contributiva referir-se à sua capacidade contributiva e não a sua capacidade econômica, não obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar imposição.<sup>68</sup>

Existe muita divergência em relação a estes termos com vários autores enfatizando suas diferenças. No entanto, autores como Ricardo Lobo Torres consideram tais termos como expressões sinônimas:

Capacidade contributiva e a capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, refere a Constituição Federal de 1988, mantendo a tradição da Constituição de 1946, coincidindo também com a constituição da Espanha. É, pois, capacidade de pagar (ability to pay) como dizem os povos da língua inglês, significando que cada um deve contribuir na proporção de seus haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> MARTINS, Yves Gandra da Silva. Cadernos de pesquisas tributárias vol 14- **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha tributária, 1989. p.34.

<sup>69</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p.99.

Apesar da divergência doutrinária existe, diferença entre os termos, pois a possibilidade de cada cidadão contribuir com determinada prestação de natureza tributária deve ser avaliada de acordo com potencialidade econômica de cada um. Desse modo, a análise da capacidade contributiva está relacionada ao excedente apurado após a cobertura das necessidades básicas de cada um, como por exemplo, educação, saúde e moradia.

Regina Costa Helena, também toma por base o entendimento acima, quando distingue as referidas expressões. Para a autora um indivíduo que possua o mínimo que necessita para sobreviver tem capacidade econômica, entretanto, se não houver excedente, poderá não ter capacidade contributiva, pois não será legítima uma tributação que atinja esse mínimo vital.<sup>70</sup>

Na mesma linha Klaus Típe e Douglas Yamashita, entendem que capacidade econômica contributiva é restringida quando é preciso sustentar a si mesmo e os outros, pois o Poder Estatal não pode retirar do contribuinte aquilo que o Estado Social tem que devolver.<sup>71</sup>

Deve-se observar que para que haja a obrigação de custear os cofres públicos e, conseqüentemente o atendimento aos limites da capacidade contributiva é necessário que se tenha uma relação jurídica obrigacional entre Fisco e Contribuinte.

No que diz respeito à capacidade econômica não existe uma obrigatoriedade de uma relação jurídica tributária com o Fisco. Na verdade, o que existe é a capacidade dos indivíduos para obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio.

De tudo que foi exposto, percebe-se que é que uma pessoa com capacidade econômica, poderá não ter capacidade contributiva para fins tributários. Observa-se tal situação quando analisamos o Imposto de Renda, ou seja, nesse imposto leva-se em consideração a renda auferida por cada um. Desse modo, um indivíduo terá capacidade econômica através de sua renda, mas terá capacidade contributiva se a renda ficar muito abaixo do mínimo tributável.

---

<sup>70</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.35-36.

<sup>71</sup> . YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.31.

### 3.4 Abrangência do Princípio da Capacidade Contributiva

Uma questão relevante que envolve ao princípio da capacidade contributiva diz respeito à sua abrangência, ou seja, a quais espécies de tributos podem ser aplicados.

Da simples leitura do dispositivo constitucional que consagra o princípio art. 145, § 1º, podemos vislumbrar a existência de situações em que a aplicação não seja possível. O nosso sistema tributário prevê a existência dos chamados tributos vinculados e dos tributos não vinculados.

Sendo assim, importante destacar o que venha a ser tributos vinculados e não vinculados. A diferença entre as duas espécies tributárias está ligada basicamente atuação do poder Público. No caso dos tributos vinculados a sua cobrança está afeta a realização de uma determinada atividade estatal. Ao passo que, os tributos não vinculados podem ser vistos como aqueles cuja cobrança não está relacionada a realização de uma determinada atividade Estatal.

A doutrina diverge com relação à aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva nos tributos vinculados. Na linha dos defensores de que o princípio não se aplica aos tributos vinculados temos Elizabeth Carraza que admiti o uso do princípio da capacidade contributiva somente com relação aos impostos, já que estes incidem sobre fatos do mundo econômico independente de qualquer atuação estatal.<sup>72</sup>

Sobre a não aplicação do princípio da capacidade contributiva nos tributos não vinculados Aliomar Baleeiro explica que:

A constituição Brasileira, não obstante, adotando a melhor técnica, como alerta F. Moschetti, restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, conforme dispõe o art. § 145 1º. É que, enquanto a base de cálculo dos impostos devem mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados impostos vinculados- relativos às taxas e contribuições- ela dimensiona o custo da atuação estatal ou vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda a obra publica.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 84-113.

<sup>73</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários na atualização da obra de Baleeiro, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.p.695.

Dentre os doutrinadores que defendem a aplicação com relação a todas as espécies tributárias, destaca-se, Sacha Calmon:

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há que falar em capacidade contributiva.

(...) Nos impostos, mais do que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de atuação da capacidade contributiva.

(...) Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, v.g., da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humildíssimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras.<sup>74</sup>

Apesar da análise deste tópico girar em torno do princípio da capacidade é importante ressaltar que os tributos vinculados estão relacionados com o princípio do benefício. Ou seja, o tributo deverá ser pago de acordo com o benefício auferido pelo sujeito passivo. No caso dos tributos não vinculados, até por estar inserido na Carta Magna, temos a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Logo, temos dois princípios distintos de justiça fiscal aplicado ao mesmo tempo dentro do mesmo sistema tributário. O princípio da capacidade contributiva, aplicável aos tributos não vinculados, e o princípio do benefício, aplicável aos tributos vinculados.

É possível, no entanto, sustentar que, independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva não deve ser desconsiderado mesmo nos casos de tributos vinculados. Neste caso, embora o valor do tributo deva ater-se ao princípio do benefício, ele deve respeitar os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva – quais sejam, a não-tributação do mínimo vital e a não-utilização do tributo como efeito de confisco. Nesse mesmo sentido, é o entendimento de José Mauricio Conti:

---

<sup>74</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed . Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.17.

O princípio da capacidade é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.<sup>75</sup>

Corroborando este entendimento, Alcides Jorge Costa, salienta que:

Constituição aplica o princípio da capacidade contributiva apenas aos impostos. Isto não exclui que esta capacidade não deva ser levada em conta na cobrança de taxas. Se certos serviços públicos essenciais devem ser prestados a pessoas destituídas de capacidade econômica, as respectivas taxas não serão exigidas, mesmo porque, como dizem os alemães, ninguém põe a mão no bolso de um homem nu.<sup>76</sup>

Com base no acima exposto, percebe-se que o emprego do princípio da capacidade contributiva não é uma imposição, mas sim uma orientação, atuando de tal maneira a atingir uma justiça fiscal.

### 3.5 Capacidade Contributiva e os Impostos Diretos e Indiretos

Os impostos diretos são aqueles que cujo ônus tributário repercute na pessoa do contribuinte. São aqueles impostos em cuja quantificação, quer pela base de cálculo, quer pela alíquota, leva-se em consideração a pessoa do contribuinte.

Por outro lado, os impostos indiretos são aqueles que, embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa – que podemos denominar de contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador.

É simples e indiscutível concluir que o princípio da capacidade contributiva aplica-se aos impostos diretos; a questão torna-se controvertida relativamente aos impostos indiretos.

---

<sup>75</sup> Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 63-65.

<sup>76</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Ano 15, nº 55, p. 302.

Com relação a estes, na visão de José Mauricio Conti, também devem incidir com a observância do princípio da capacidade contributiva, pois em regra atingem eles a renda consumida.<sup>77</sup>

Identificar quem é o contribuinte e qual a sua capacidade contributiva quando da incidência de um imposto sobre o consumo de determinado bem não é uma tarefa tão fácil. Mas a utilização de determinados critérios, como a graduação das alíquotas segundo a essencialidade do produto, é perfeitamente válida no sentido de se presumir a capacidade econômica do sujeito passivo daquela obrigação tributária. Tanto o consumo como a riqueza, além da renda, são índices reveladores da capacidade contributiva e não devem ser desprezados.

Assim sendo, todos os impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva: utilizam, no entanto, critérios diferentes para aferir a capacidade econômica do contribuinte.

### **3.6 Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva**

Com relação à distinção da norma constitucional, Regina Helena Costa assevera que:

O princípio em estudo dirigiu-se tanto ao legislador infraconstitucional quanto ao juiz. Quanto ao primeiro destinatário da norma constitucional, não há indagações de maior relevo, posto que é incontestável que o legislador a ela deve atentar quando da escolha de fatos configuradores das hipóteses de incidência tributária, graduando os tributos em proporção à riqueza dos contribuintes. Com relação ao segundo destinatário, porém, sobreleva a polémica dos limites do controle jurisdicional a ser exercido numa situação específica.<sup>78</sup>

A questão que envolve o controle constitucional jurisdicional no entendimento da capacidade contributiva apresenta-se expressivamente quando se trata de sua análise num caso concreto.

---

<sup>77</sup> CONTI, José Mauricio. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p.67.

<sup>78</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.



Becker, ao tratar ao tema, avalia que o juiz só está vinculado à regra constitucional da observância da capacidade contributiva quando, em tese, a hipótese de incidência tributária examinada constituir um signo presuntivo de renda ou capital.

Prossegue o autor:

Se, no caso concreto individual, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a realização das hipóteses de incidência, excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim, o juiz não pode deixar de aplicar a regra tributária. Mais precisamente, não pode negar ter ocorrido a incidência da regra jurídica tributária e a consequente existência do dever de pagar o tributo. O juiz está impedido deste procedimento porque isto significaria a inversão de toda fenomenologia jurídica.<sup>79</sup>

Regina Costa Helena em outras palavras explica:

Acreditamos ser permitido ao Poder Judiciário examinar in concreto o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte. Admitida a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, trazida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um ato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista do pedido formulado nesse sentido.<sup>80</sup>

Com relação ao juiz adequar a carga fiscal incidente sobre determinado indivíduo, Regina Costa Helena assevera não ser competente o Poder Judiciário, vez que esta tarefa compete ao Poder Legislativo. “Ao judiciário compete, na hipótese, declarar inaplicável a lei em caso concreto, remetendo ao legislador a solução de adequar o gravame tributário aquela situação.”<sup>81</sup>

Até o momento tratou-se da “inconstitucionalidade positiva”, ou por ação, cabendo igualmente tratar da “inconstitucionalidade por omissão” que, conforme Regina Costa Helena, é aquela configurada quando a inércia do legislador

<sup>79</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 1972, p.454-455.

<sup>80</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.86.

<sup>81</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 88.

infraconstitucional ou do administrador impede que a Lei Maior se realize, pela não edição do ato normativo que lhe cumpriria expedir.”<sup>82</sup>

Domingues Oliveira exemplifica: se, no decorrer do exercício financeiro, não se proceder à correção monetária das tabelas de retenção do imposto de renda na fonte em face da inflação, ou se fizer com elevados índices haverá violação ao princípio da capacidade contributiva.<sup>83</sup>

Por fim, conclui-se que, independentemente de “inconstitucionalidade positiva” ou “inconstitucionalidade por omissão”, o contribuinte tem a sua disposição mecanismos necessários à preservação do princípio em análise, e cabe ao judiciário defendê-lo sempre que houver a inobservância do mesmo.

---

<sup>82</sup> Ibidem.,88.

<sup>83</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 166-167.

## **4 Os direitos fundamentais e o princípio da Capacidade Contributiva**

O constitucionalismo contemporâneo trouxe a inserção de amplas declarações de direitos individuais e sociais nas Constituições atuais de vários países. No Brasil não foi diferente, onde a Constituição Federal de 1988 dedicou um capítulo sobre direitos e garantias fundamentais.

Analisando Carta Magna, em seu preâmbulo encontramos a valorização dos direitos fundamentais de cidadania; determinando que a instituição de nosso Estado Democrático de Direito tem por finalidade de 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.

No artigo 1º são proclamados como fundamentos do Estado Democrático de Direito a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, bem como no artigo 3º estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, onde consta a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Se a República Federativa do Brasil, para constituir-se num Estado de Direito deve fundamentar-se, dentre outros, na justiça e dignidade da pessoa humana, é imprescindível que tais direitos que sejam garantidos.

Por tal motivo mostra-se necessário dotar o Estado do poder de tributar para que estes fundamentos e objetivos buscados por nosso Estado sejam efetivados. No entanto, tal poder não pode ser perpetuar sem que sejam observados alguns preceitos e dispositivos trazidos pela própria Constituição. Por isso, em seu texto estão presentes os instrumentos limitadores a competência tributária visando impedir que esta faculdade do Estado tivesse uma acentuada natureza confiscatória para o contribuinte.

Assim, no Estado Democrático de Direito, o poder de tributar não deve ser uma barreira para o exercício dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Direitos e garantias fundamentais, estes, que devem ser reconhecidos e respeitados,

tendo em vista que se relacionam diretamente com a consagração da dignidade humana e, conseqüentemente, na construção de uma sociedade mais justa.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, os direitos fundamentais podem ser considerados simultaneamente como pressuposto, garantia e instrumento do princípio democrático, onde estes garantem o direito dos indivíduos contra eventuais desvios de poder.<sup>84</sup>

A vinculação entre a atividade tributária e os direitos fundamentais, esta no fato de que a tributação mostra-se extremamente necessária para realização da justiça social. Contudo, isto é uma forma de violação a liberdade individual e à propriedade privada, devido à característica impositiva dos tributos.

Por essa razão, a atividade tributária deve perseguir uma tributação justa e moderada de acordo os princípios vetores do Estado Democrático de Direito consagrados no texto constitucional. No que tange à cobrança de tributo estes devem ser exigidos de acordo com a Constituição Federal e com as autorizações expressas do ordenamento jurídico pátrio.

O poder tributário enquanto manifestação da capacidade ativa do ente que tributa encontra-se limitado pelos direitos fundamentais do contribuinte. Isto significa que ao instituir os tributos o Estado não pode embaraçar o exercício desses direitos, tendo em vista que a própria Constituição Federal assegura o seu exercício, e, por conseguinte, não pode ao mesmo tempo compactuar com uma tributação que tenha como efeito o desaparecimento desses mesmos direitos.

Desse modo, o exercício do poder de tributar está limitado pelos princípios constitucionais tributários e pelas imunidades, limites que constituem como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte. E dessa forma, é que se dá o equilíbrio no sistema tributário: de um lado, o interesse do contribuinte em preservar sua esfera patrimonial, sua manifestação da liberdade contra a atividade tributária arbitrária; e de outro lado, o interesse do Estado em propiciar a justiça social e alcançar o objetivo constitucional de uma vida digna para todos.

Esse núcleo inatingível corresponde à imunidade do mínimo existencial e ao efeito confiscatório que são mandamentos limitadores do princípio da capacidade contributiva e garantias constitucionais do contribuinte decorrente dos direitos fundamentais.

---

<sup>84</sup> Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11. ed. 2012, Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 61.

Embora o princípio da capacidade contributiva seja de verificação bastante complexa e insuscetível de controle jurisdicional, este, enquanto princípio geral de direito tributário encontra seu limite primário nos direitos fundamentais e mais especificamente nos direitos fundamentais dos contribuintes.

Ou seja, o Estado deve exigir que as pessoas colaborem com as despesas públicas de acordo com sua aptidão econômica. No entanto, tal prerrogativa não pode ser exercida a ponto de suprimir ou de inviabilizar direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos na Carta Magna, de um sistema que o protege contra eventuais excessos cometidos pelo poder público.

Segundo Ricardo Lobo Torres o princípio da capacidade contributiva encontra-se limitado pelos direitos da liberdade, afirmando que as limitações constitucionais desse princípio podem ser analisadas sob o aspecto quantitativo e sobre o aspecto qualitativo. O quantitativo protege o cidadão, no plano vertical, contra o excesso de tributação ou o desrespeito ao mínimo necessário à sobrevivência digna.<sup>85</sup>

O aspecto qualitativo garante ao contribuinte, no plano horizontal, contra as discriminações arbitrárias e os privilégios odiosos concedidos a terceiros, e também pelas imunidades subjetivas previstas no texto constitucional letras “a”, “b” e “c” do artigo 150, inciso VI.

Será analisada a limitação constitucional da capacidade contributiva apenas no aspecto quantitativo, envolvendo os princípios constitucionais da imunidade do mínimo existencial e da proibição de confisco, podemos dizer que a capacidade contributiva tem início após a dedução dos gastos necessários ao mínimo vital e como não é possível mensurar onde esta capacidade termina, temos que o seu limite superior é a vedação dos tributos com efeitos confiscatórios.

#### **4.1 Proteção ao mínimo existencial**

A capacidade contributiva resguarda a ideia de mínimo vital, sendo que aquele conjunto mínimo de recursos indispensáveis a uma sobrevivência digna não

---

<sup>85</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte.** In: SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa.** São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, v. I, 2003, p. 435.

pode ser objeto de tributação. A ideia é a de que alguém só pode contribuir para algo após ter garantido sua capacidade de manter-se segundo padrões mínimos de existência.

Nos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial estabelece o direito as condições mínimas de existência de humana digna, que não pode ser objeto de incidência fiscal, e que, por outro lado, ainda exige prestações estatais positivas tendentes à sua promoção.<sup>86</sup>

Em que pese o texto constitucional não ter mencionado de forma expressa o mínimo existencial, não significa que tal primado não tenha aplicação no ordenamento pátrio à proteção do mínimo existencial pode ser perfeitamente extraída da Constituição Federal através do princípio da dignidade da pessoa humana e dos preceitos preconizados pelo Estado Social.

Diante dessa interpretação principiológica, consolida-se o ideal defendido por Klaus Tipke de que “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.<sup>87</sup>

A relação entre o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial se desenvolve na medida em que o primeiro protege o segundo. Há entre os institutos uma estreita ligação que limita o poder de tributar do Estado.

A importância do mínimo existencial para os direitos fundamentais reside, pois, no fato de circunscrever uma área de direitos básicos a serem garantidos pelo Estado, ou seja, em matéria tributária a proteção ao mínimo existencial significa sua não tributação. Nesse sentido, explicita Jose Mauricio Conti:

É inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência.<sup>88</sup>

Assim, o mínimo que não pode ser objeto de tributação abrange os direitos relacionados ao mínimo de recursos indispensáveis a uma sobrevivência digna, tanto do ser humano, quanto de uma determinada atividade produtiva.

---

<sup>86</sup> Cf. TORRES, Ricardo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.69.

<sup>87</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

<sup>88</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 53.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, esse rol inclui não só a sobrevivência física, como uma sobrevivência que atenda aos mais elementares padrões de dignidade. Portanto segundo o mesmo autor, não basta assegurar um mínimo vital, ligado à mera existência ou à garantia da vida; e preciso pensar grande, em termos de uma vida saudável.

Ao se basear na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte o Direito Tributário Moderno deve resguardar da tributação o mínimo vital, não podendo, em hipótese alguma, tributá-lo, sob pena de violação de preceitos constitucionalmente tutelados.

Isso ocorre porque a grande preocupação da tributação contemporânea não se restringe apenas à função arrecadatória, tendo também por escopo a promoção de uma verdadeira justiça fiscal apta a distribuir riquezas e garantir o desenvolvimento econômico.

Dessa forma, com base nos preceitos da teoria da justiça fiscal, defende-se que a capacidade contributiva só se apresentará quando a riqueza do contribuinte ultrapassar o mínimo necessário para a sua sobrevivência.

Assim, a possibilidade de tributação não ocorre com a simples existência de riqueza, sendo imperioso que tal riqueza exceda ao mínimo necessário para a realização dos direitos constitucionais básicos.<sup>89</sup>

Nesse contexto, deve-se obedecer a regra da intributabilidade do patamar mínimo, já que na realidade não há aqui sequer capacidade contributiva. Luciano Amaro expõe com precisão a relação existente entre capacidade contributiva e a intributabilidade do mínimo existencial:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo em que terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o

---

<sup>89</sup> Cf. GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p.169.

exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.<sup>90</sup>

Evidentemente, verificação do que venha a ser o mínimo existencial e, portanto, determinar o que não pode ser tributado é uma tarefa complicada e extremamente subjetiva.

Klaus Tipke na busca de estabelecer um parâmetro limítrofe, entende que o mínimo existencial não pode ficar abaixo do mínimo considerado pela Seguridade Social.<sup>91</sup> Já Fábio Goldschmidt, defende a utilização do salário mínimo, definido pelo artigo 7º, inciso V, da Constituição Federal, como montante intributável, já que destinado a satisfazer as necessidades básicas do indivíduo, “mínimo existencial individual” e de sua família “mínimo existencial familiar”.<sup>92</sup>

Deve-se também entender que a referida proteção abarca tanto o contribuinte como a sua família bem como, as pessoas jurídicas uma vez a pessoa jurídica também terá sua capacidade contributiva iniciada depois de satisfeitas as suas necessidades vitais.

Conclui-se, então, a tributação só será legítima e constitucional se assegurar o montante necessário para que o indivíduo viva com dignidade, ou seja, somente depois de ultrapassado tal limite é que o contribuinte poderá passar a sofrer a incidência tributária e ainda sim, deverá haver o devido respeito às garantias do contribuinte, em especial ao princípio da capacidade contributiva. Apenas assim, ter-se-á um sistema tributário justo, apto a garantir e a efetivar os direitos fundamentais daqueles que sofrem a imposição fiscal.

## 4.2 Vedação e confisco

A vedação de cobrança de tributo com o efeito confiscatório esta inserida no artigo 150, inciso “IV”, nos termos do qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” “utilizar tributo com efeito de confisco”. Trata-se uma limitação constitucional ao poder de tributar, pois impede que o Estado, com o

---

<sup>90</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.138.

<sup>91</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p

<sup>92</sup> Cf. GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p.170.



seu poder império, apodere parte considerável da propriedade ou da renda do contribuinte.

Esta vedação constitucional imposta aos entes federativos pode ser considerada como uma verdadeira imunidade fiscal, onde nas palavras de Torres (2006), “é a imunidade de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”, relacionando-se desse modo, com o direito de liberdade.<sup>93</sup>

A vedação de cobrança de tributo com o efeito de confisco é uma garantia constitucional decorrente dos direitos fundamentais do contribuinte, uma vez que protege o direito de propriedade e ao mesmo tempo limita o exercício da competência tributária protegendo o contribuinte contra o excesso.

Precisar exatamente a partir de que momento um tributo torna-se confiscatório é uma tarefa complicada, tendo em vista que o nosso sistema jurídico nacional não estabeleceu um limite mínimo a partir do qual poderiam incidir as exações fiscais e o limite máximo, ou seja, quando uma imposição tributária deixa de representar uma exigência legítima para tornar-se abusiva.

Tem-se que a tributação deve resguardar a ideia de mínimo vital. No entanto, outro aspecto deve ser analisado no momento da tributação. Estamos falando de determinar um limite acima do qual o tributo não deva incidir sob pena de inviabilizar a continuidade da atividade arrecadatória, configurando-a como confiscatória.

No que concerne ao conceito de confisco, não existe uma definição específica, pelo contrário, existe uma dificuldade em encontrar o momento a partir da qual o tributo passa ter caráter confiscatório. Nesse sentido, expõe Ives Gandra Martins:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento estas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento, estar-se-a perante o confisco”.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar 2006, p. 64.

<sup>94</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; Bastos, Celso: **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1996, p.79.

Mesmo sendo impreciso seu conceito, o confisco em matéria tributária é vedado expressamente, conforme se depreende da leitura do art. 150, IV, da CF/88. Acerca deste dispositivo legal, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal. É ver:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação)<sup>95</sup>.

Diante dessa imprecisão caberá ao Judiciário, então, dizer quando um tributo está sendo utilizado com o efeito proibido pela Constituição. Para isto, deve considerar todo o sistema em que o tributo esteja sendo exigido.

Cabe ressaltar a definição do jurista Paulo Cesar de Castilho de forma geral, o conceito de confisco identificável e tem sido tratado como a absorção da propriedade do particular pelo Estado, sem justa indenização. Quando isto se dá por meio de tributo, estamos diante do confisco em matéria tributária.<sup>96</sup>

Assim, ocorre confisco se o ente tributante no exercício de sua função arrecadatória, apropria-se de parcela considerável da propriedade do contribuinte, sem a devida compensação. Neste caso, estará afrontando um dos direitos fundamentais do cidadão, tutelado pela Constituição pelo artigo 5º, inciso XXII, o direito de propriedade.

A expressão “efeito de confisco” contida no artigo 150, IV da CF foi o modo que o legislador constituinte encontrou para delimitar o direito de propriedade, sendo uma extensão da garantia desta, em que qualquer modalidade de tributação que restrinja o uso do bem ou inviabilize que o mesmo possa gerar desenvolvimento e vida digna ao contribuinte, ensejará no efeito de confisco.

Desse modo, não basta somente a supressão total do direito de propriedade, podemos dizer que o legislador constituinte foi feliz ao usar a expressão “efeito de confisco” no lugar simplesmente do termo “confisco”.

---

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/Minas Gerais. Rel. Min. Celso Melo; julgado em 02.04.03. Diário de Justiça, 20 abr. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 Mai. 2013.

<sup>96</sup> CASTILHO, Paulo Cesar de. **Confisco tributário**. São Paulo: RT, 2002, p. 45.

A vedação pode ser entendida como a proibição de que a lei possa, ao instituir o tributo, expropriar o bem ou impedir o exercício de determinadas atividades, ou quando compromete a própria geração da “mais valia” pela fonte produtora de riqueza.

O efeito de confisco implica em redução da capacidade econômica e, por conseguinte, da capacidade contributiva, pois o confisco retira não apenas a capacidade do contribuinte se desenvolver, mas também a capacidade de se manter, uma vez que inviabiliza as atividades econômica e atenta contra o direito propriedade, impedindo o exercício de profissão e a existência digna.

Conclui-se, portanto, o princípio da vedação do confisco tem por objetivo proteger tanto a capacidade econômica do contribuinte como o direito à propriedade e os demais direitos e garantias fundamentais. O Estado fica impedindo de apoderar-se dos bens dos cidadãos, retirando-lhes o mínimo existencial ou impossibilitando sua atividade econômica.

### **4.3 Efeito de Confisco e o Princípio da Capacidade Contributiva**

Esta limitação constitucional ao poder de tributar para muitos autores é uma derivação do princípio da capacidade contributiva, o ponto de partida, pois as leis instituidoras dos tributos não podem obrigar o sujeito passivo a contribuir além de suas possibilidades. Assim, a relação entre a vedação da tributação com efeito de confisco e a capacidade contributiva é que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte, uma vez que o tributo desproporcional à capacidade contributiva destrói esta.

A tributação com efeito de confisco configura imposição inconstitucional, pois além de violar o preceito expresso na Constituição Federal, fere, também, o princípio da capacidade contributiva.

A relação entre estes princípios estabelece o indispensável atendimento à capacidade contributiva, para que seja verificado o grau entre a possibilidade e a capacidade de suportar a imposição tributária, e por conseguinte, o limite a partir do qual este grau destrói o patrimônio do contribuinte, tornando a tributação ilegítima.

Pode-se dizer que o princípio do não confisco tributário limita a verificação da capacidade contributiva daquele que suportará o ônus tributário, serve de base

para estabelecer o limite máximo que poderá suportar cada contribuinte com fundamento nos sinais exteriores de riqueza; uma vez que o legislador ao graduar o tributo deverá observar a capacidade econômica de cada contribuinte, respeitando os direitos fundamentais, pois a inobservância desses critérios leva à uma tributação excessiva e injusta.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza, coloca o princípio da capacidade contributiva como fundamento do não confisco, afirmando que o excesso de tributação viola diretamente o princípio da capacidade contributiva, uma vez que qualquer imposição excessiva, superior às possibilidades do contribuinte em suportar as cargas públicas sem ter afetado seu direito a uma subsistência digna possui o efeito de confisco.<sup>97</sup>

Na mesma linha de pensamento, José Mauricio Conti, ao analisar a vedação ao confisco por meio de tributos e a capacidade contributiva, considerou que este princípio constitucional é uma derivação da ideia de capacidade contributiva, pois ao assumir caráter confiscatório o tributo estará atingindo valor que exceda a capacidade contributiva.<sup>98</sup>

Já Ricardo Lobo Torres, defende a tese de que a vedação da utilização dos tributos com efeito confiscatório não decorre do princípio da capacidade contributiva. Pois a proibição de tributos confiscatórios não está ligada a ideia de justiça e não tem como fundamento a aplicação do princípio da capacidade contributiva, é uma imunidade fiscal, tendo como fundamento a liberdade individual; somente considera confisco a tributação excessivamente elevada, além da capacidade econômica como se pode depreender de sua lição.<sup>99</sup>

Este princípio constitucional que veda a utilização de tributos com efeito de confisco e que limita a competência para instituir ou aumentar tributos é também um componente a mais do princípio de justiça tributária, um importante ingrediente na elaboração de uma tributação mais justa, sendo uma projeção do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a tributação não pode ir além da possibilidade dos contribuintes concorrerem aos gastos públicos, sob pena de ter o efeito

---

<sup>97</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.75.

<sup>98</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p 55.

<sup>99</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, financeiro e tributário- os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Volume III Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.130.

confiscatório. Nos dizeres de Klaus Tipke “a capacidade contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva”.<sup>100</sup>

#### 4.4 Capacidade Contributiva e Progressividade

O princípio da progressividade se materializa por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida que aumentam as grandezas dos valores que compõem a base de cálculo.

O referido princípio pode ocorrer sob o ponto de vista fiscal, nesse caso a progressividade fiscal alia-se afim unicamente arrecadatório, onerando mais gravosamente a riqueza tributável maior segundo a riqueza presumível do contribuinte, já a progressividade extrafiscal se faz presente quando um determinado tributo visa estimular ou desestimular determinada conduta social através de maior ou menor incidência do tributo.

Como o princípio da capacidade contributiva determina a variação da cobrança dos tributos de acordo com a possibilidade do contribuinte suportar seu peso econômico, o princípio da progressividade é um instrumento para se aferir a justiça fiscal. Por meio da progressividade, as alíquotas se ascendem na proporção em que a base de cálculo cresce, e neste sentido temos que o percentual a ser pago do tributo cresce à medida que aumenta a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, a progressividade faz com que as alíquotas dos impostos variem de acordo com a capacidade contributiva. E neste sentido, para os adeptos do vínculo entre os dois princípios, a progressividade é um instrumento para alcançar equidade na tributação, objetivo primordial do princípio da capacidade contributiva.

A progressividade é um tema que sofre questionamentos a respeito de sua legitimidade e sobre o caráter de justiça fiscal em uma tributação progressiva. Neste sentido, colecionou críticos e defensores sobre o vínculo entre a capacidade contributiva e a progressividade, no sentido de ser tal instrumento realizador ou não do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>100</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.92.

Na linha dos defensores da relação existente entre a progressividade e o princípio da capacidade contributiva temos José Mauricio Conti, que entende que por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce na medida em que cresce a capacidade contributiva, ou seja, quanto maior for a capacidade contributiva, maior será o imposto devido.<sup>101</sup>

Argumentando de forma contrária Fernando Aurélio Zilvetti, afirma que os dois princípios não se relacionam, uma vez que existe dificuldade de se medir a capacidade contributiva a partir da progressividade. Para este autor:

mesmo que procurássemos na progressividade a justificação da igualdade na tributação, concluiríamos, forçosamente, que os sistemas de tributação progressiva não medem capacidade econômica, são meros instrumentos políticos de distribuição de riqueza. Equivoca-se portanto, quem afirma que a igualdade de sacrifícios no suporte de custeio do Estado não se atinja pela proporcionalidade e sim pela progressividade.<sup>102</sup>

Sobre esta questão o STF já firmou entendimento de que a progressividade tributária somente é aceita nas hipóteses taxativamente indicadas no texto da Constituição Federal.<sup>103</sup>

Em nosso Direito Constitucional Tributário, encontramos menção à progressividade em nossa Carta Magna nos artigos 153, § 2º, inciso I – para o imposto de renda e proventos de qualquer natureza; art. 153, § 4º - para o imposto sobre a propriedade territorial rural art. 156, § 1º - para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; art. 182, § 4º, inciso II – para o IPTU progressivo no tempo, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana; art. 195, § 9º - para as contribuições sociais devidas pelo empregador.

Diante do exposto, tem-se que a base de cálculo serve de parâmetro para progressividade, pois, representa a possibilidade de a alíquota de determinado tributo progredir na medida em que sua base de cálculo também aumenta, pois quanto maior a base de cálculo, também maior será a alíquota.

<sup>101</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p.80.

<sup>102</sup> ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. **Revista dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 76 Janeiro / 2002, p. 29-31.

<sup>103</sup> Brasil. Supremo tribunal Federal. Re. 227.033/SP, publicado no DJ de 17/09/99, p.59. Consulta no site do STF, disponível em: < <http://www.stf.gov.br/jurisf.html>.> Acesso em: 01 jun.2013.

Contudo, isso não leva, no caso de uma variação da base de cálculo a aplicação de uma alíquota sem qualquer parâmetro plausível. Na verdade é importante, para ônus da tributação que o contribuinte seja onerado de acordo com sua capacidade econômica que é graduada em alíquotas. Para isto deve se instituir alíquotas variáveis, de modo que na maior base calculo incida a uma alíquota maior.

Apesar das controvérsias, é certo afirmar que o princípio da progressividade seja um importante instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva e, por corolário lógico, do princípio da igualdade.

#### **4.5 A Justiça Fiscal como corolário ao Princípio da Capacidade Contributiva**

E certo que o Estado necessita de recursos para desenvolver suas atividades e várias são as formas para sua obtenção. A que mais se destaca é a tributação, que advém da soberania estatal, onde Estado exige dos cidadãos uma parcela de sua riqueza para o financiamento dos gastos públicos.

Não há dúvida de que o Estado deve buscar nas receitas tributárias suas fontes primárias de recursos, que serão utilizadas no financiamento de instituições democráticas na busca dos objetivos impostos pelo Estado democrático de direito, ou seja, busca da liberdade e igualdade traduzidas na dignidade da pessoa humana, diminuição das desigualdades sociais, realização da justiça social entre outras.

Segundo John Rawls, o sistema tributário é um dos instrumentos mais poderosos para a produção da justiça social<sup>104</sup>. Na verdade, não se contesta a necessidade de arrecadação, e sim os critérios e os princípios que deverão nortear tal atividade. Todo o Estado de Direito tem o dever de estabelecer um Direito justo e aqui se inclui também a necessidade de se construir um Direito Tributário justo<sup>105</sup>.

Nesse cenário, surge o princípio da igualdade importante instrumento na busca da justiça fiscal. A igualdade, importante princípio constitucional, sempre teve estreita relação com a ideia de justiça. A célebre frase de Aristóteles em que os iguais devem ser tratados de forma igual, e os desiguais de forma desigual, deve ser num Estado Democrático de Direito um instrumento de concretude da justiça social.

<sup>104</sup> RAWLS, John, **Uma Teoria da Justiça**, São Paulo, Martins Fontes, 2000. p. 307.

<sup>105</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

Entretanto, se junto com a ideia não se atrelar um critério capaz de conseguir promover tal diferenciação o termo igualdade perderá sentido.

Em termos tributários somente a adoção de um critério de diferenciação não é suficiente para atingirmos a justiça. É necessário que tal critério seja compatível com os ditames constitucionais, ou melhor, o tratamento diferenciado deverá estar de acordo com os valores dispostos na Constituição Federal.

Assim, para que o ordenamento jurídico seja bem aplicado é essencial que o Sistema Tributário Nacional se valha de todos os preceitos dispostos na Constituição Federal, dando especial atenção às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ao se instituir um tributo deverão ser respeitados os direitos ligados ao ideal de liberdade e aos princípios constitucionais vinculados à justiça e à igualdade.

A busca pela igualdade, conforme dito anteriormente possui seu conteúdo ligado à ideia de justiça. Assim, apresenta-se o princípio da capacidade contributiva como elemento diferenciador para a realização da igualdade. A fim de se alcançar a justiça em termo de tributação. Tal entendimento origina-se da ideia de que:

se um tributo violar a capacidade contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e diretriz de Justiça a que se reveste o princípio.(...) É no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no direito tributário pelo princípio da capacidade contributiva, determinando-se desta forma, o profundo sentido ético-jurídico do tributo.<sup>106</sup>

A capacidade contributiva, portanto, corresponde ao mais importante princípio da justiça tributária, por se tratar de um instrumento que legitima os meios de discriminação na tributação. Sendo assim, a estrutura tributária deve buscar os meios necessários para atingi-la, fazendo uma adequada distribuição do ônus tributário entres os indivíduos.

Ressalta-se ser adequado, desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo, a observância do princípio da capacidade contributiva. A lei poderá instituir alguma espécie de discriminação, entretanto deverá verificar as desigualdades naturais existentes e assim atender aos fins a que se destina a norma. A lei deverá imprimir aos atributos criados da gradação, observar a capacidade econômica dos

---

<sup>106</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva- Conteúdo e eficácia do Princípio**, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.



contribuintes. A atividade tributária do Estado, portanto, é justa se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Nesse sentido, devem ser ainda observados, quando for exigido o tributo e definida a quantia que deverá ser paga por cada contribuinte, os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva. Assim sendo, deverá ser protegido o mínimo existencial, de forma que cada um contribua para a sociedade na medida de duas possibilidades, bem como, a obediência ao princípio do não confisco.

A repartição da carga tributária, segundo o princípio da capacidade contributiva, é condição para que possamos considerar a tributação justa, pois:

As fundamentais exigências jurídicas em matéria tributária são de justiça na repartição da carga fiscal conforme o princípio da capacidade contributiva, positivado ou não, pois ele deriva do espírito vivificador da ordem jurídica, em última análise, do direito natural de que está imbuída a consciência humana.<sup>107</sup>

Na análise do termo justiça importante separar suas diversas modalidades, que foram sendo teoricamente construídas no decorrer da história. Desta forma, pode-se falar Justiça Comutativa, que ocorre nas relações entre particulares; Justiça Geral, que disciplina o dever das partes para com o todo e constitui a outra face da Justiça Distributiva e a Justiça social que esta relacionada com a correção das distorções sociais.

No campo tributário ideia de uma tributação justa esta relacionada com a justiça fiscal, onde o Estado deve promover a redistribuição de rendas através de suas instituições, procurando alcançar os objetivos traçados constitucionalmente pelo Estado Democrático de Direito. A justiça fiscal é um dos instrumentos para a promoção da distribuição e redistribuição de rendas.

Pode-se dizer que a justiça tributária é por excelência uma justiça distributiva. “A justiça Distributiva tem como campo de atuação um tipo de atividade social bem definido. Enquanto a justiça Geral ordena a toda a vida social, por meio de lei, a Justiça Distributiva conforma tão somente o processo de distribuição pública de bens e encargos em comunidade”.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva- Conteúdo e eficácia do Princípio**, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 23.

<sup>108</sup> CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 21.

A Justiça Distributiva regula as relações entre os particulares e a sociedade e tem como objetivo permitir que os membros da coletividade participem do bem comum mediante uma distribuição equitativa, de acordo com seus méritos, habilidades, estando intimamente ligada a capacidade contributiva de cada um.

Assim, preocupa-se com a obrigação que a sociedade tem para com os seus particulares e, ainda, a obrigação que os membros da sociedade (particulares) têm com essa mesma sociedade.

O devido na Justiça Distributiva é a participação dos particulares, visando o bem comum, ou seja, a participação nos benefícios e encargos sociais que toda comunidade deve oferecer, constituindo-se sua natureza um dever rigoroso, cuja característica é a exigibilidade.

A Justiça Distributiva trata do dever negativo da sociedade, que consiste em respeitar os direitos individuais de cada particular distribuído equitativamente e proporcionalmente os benefícios e encargos sociais, como por exemplo, o pagamento de impostos.

Assim sendo, tem-se que Justiça Distributiva possui uma estreita ligação com o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista a busca em proporcionar aos membros da sociedade aquilo que lhes é devido, bens ou encargos, de acordo com o seu mérito, participação ou capacidade de contribuição, segundo uma igualdade relativa.

Neste sentido, são os ensinamentos de Marcelo Caetano:

O Estado liberal preocupava-se especialmente com a segurança, sobretudo no seu aspecto de certeza jurídica, e com a justiça interpretada formalmente:

(...) o Estado dos nossos dias (...) caracteriza-se ao contrário pela concepção material de justiça –interessa mais a igualdade de situações econômicas e sociais, ou, pelo menos, de oportunidade para conquistá-las, do que a simples igualdade de direitos e deveres – e pela hipertrofia do fim do bem-estar.

(...) a regra é a desigualdade para remunerar cada qual segundo os seus méritos: a serviços desiguais, retribuição desigual.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> CAETANO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 2ª ed., vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.184-186.

Na vertente da justiça fiscal como justiça distributiva, a capacidade contributiva é o mais importante dos princípios, onde cada um deve pagar o tributo em conformidade com sua riqueza, consistindo, assim, em uma das regras de ouro da justiça.

Desse modo, a ideia de justiça está relacionada ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que na aplicação de tributos, sempre se procurou distribuí-los de modo igual entre os contribuintes, ou seja, sempre se procurou submetê-los aos ditames da justiça, sendo meio viabilizador de uma tributação justa.

Sobre o tema de justiça e capacidade contributiva, Perelman apud Costa pontuou:

“Segundo Perelman, as concepções mais correntes de justiça são as seguintes:

- 1 – a cada um a mesma coisa
- 2 – a cada um segundo seus méritos
- 3 – a cada um segundo suas obras
- 4 – a cada um segundo suas necessidades
- 5 – a cada um segundo sua posição
- 6 – a cada um segundo o que a lei atribui

Diante destas concepções, (...) propõe ele que se busque o que há em comum entre as concepções de justiça mais habituais, que são as antes citadas. (...)

Na busca do elemento comum a diversas concepções de justiça, diz Perelman que qualquer que seja o desacordo sobre outros pontos, todas concordam no fato de que ser justo significa tratar do mesmo modo os seres que são iguais sob um certo ponto de vista, que possuem uma mesma característica, a única que é levada em conta ao administrar-se a justiça”.<sup>110</sup>

Neste exato sentido, é o pensamento de Aliomar Baleeiro “Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da Capacidade contributiva”.<sup>111</sup>

Da mesma forma, é o pensamento de Klaus Tipke :

Como princípios materiais do Estado de Direito, põe Tipke a justiça em primeiro plano, pois que, para ser legítimo, o imposto deve ser justo,

<sup>110</sup> COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Ano 15, nº 55, p. 297-298.

<sup>111</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 16. ed, Forense, 2002, p. 268.

daí decorrendo então o princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

(...) O princípio da capacidade contributiva, em última análise, é o que realiza a justiça fiscal, a igualdade entre contribuintes mediante a distribuição equitativa da carga tributária.

(...) O imposto só é justo, quando fundado em pressuposto que revele a Capacidade econômica do contribuinte <sup>112</sup>.

Assim sendo, é patente a ideia decorrente da capacidade contributiva como corolário da justiça distributiva, tal como assevera Pablo Taboada, ao discorrer que a capacidade contributiva seria um elemento imediatamente deduzível da ideia de justiça. Isto porque, a capacidade contributiva se presta justamente como critério viabilizador de uma tributação justa e igualitária.<sup>113</sup>

#### **4.6 A capacidade contributiva como desdobramento da igualdade**

A ideia de justiça vincula-se a de igualdade. É o princípio básico do regime democrático e do Estado de Direito. Em nosso ordenamento jurídico constitucional, o princípio da igualdade vem insculpido genericamente no artigo 5º, caput e em seu inciso II e diz que: “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”:

São frequentes os questionamentos acerca do conteúdo concreto do princípio de igualdade. Em geral, tal regra apoia-se no pensamento atribuído ao filósofo grego Aristóteles, no qual “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”.

Tal frase explana o que consiste o princípio da igualdade ratificada também por Rui Barbosa, segundo o qual:

<sup>112</sup> MACHADO, Brandão. Comentários sobre o livro Die Steuerechtsordnung, de Klaus Tipke (Colônia, 1993), in Revista da Faculdade de Direito, vol. 89. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1994, p. 291.

<sup>113</sup> TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e Capacidade Contributiva**, in Revista de Direito Tributário 4/126, p. 127 e 134.

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho e da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal a criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalêssem.<sup>114</sup>

Não resta dúvida que, ao se cumprir uma lei todos atingidos por ela devam receber tratamento pacificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes.

Nesta esteira, são as considerações de Hans Kelsen<sup>115</sup>:

A igualdade dos sujeitos na ordenação jurídica, garantida pela Constituição, não significa que estes devam ser tratados de maneira idêntica nas normas, mas em particular nas leis expedidas com base na Constituição. A igualdade assim entendida não é concebível seria absurdo impor a todos os indivíduos exatamente as mesmas obrigações ou lhes conferir exatamente os mesmos direitos, sem fazer distinção alguma entre eles, como, por exemplo, entre crianças e adultos, indivíduos mentalmente sadios e alienados, homens e mulheres.

Segue o autor concluindo que a igualdade constitucionalmente garantida dificilmente poderá significar algo mais do que a igualdade perante a lei, vale dizer, no momento de sua aplicação. E, com isso, termina apenas se estabelecem os princípios, imanentes a todo o direito, da juridicidade e da legalidade.

Acerca da possibilidade do tratamento diferenciado ensina Celso Antonio Bandeira de Mello que “a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.<sup>116</sup>

<sup>114</sup> Oração aos Moços, Disponível em: <<http://www.casaruibarbosa.gov.br>> p.32. acesso em: 05 jun.2013.

<sup>115</sup> Teoria Pura do Direito, 2ª ed., v. II, trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1962, p. 33

<sup>116</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 10.

Ou seja, a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada.<sup>117</sup>

Alexandre de Moraes faz considerações importantes sobre o tema que merece destaque:

A Constituição federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos tem tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual aos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional do próprio conceito de justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito.<sup>118</sup>

Na seara da tributação, o princípio da isonomia ou igualdade tributária, vem expresso no artigo 150, inciso II da Carta Magna, segundo o qual é proibido, a União, Estado, Municípios e Distrito Federal “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, título ou direitos”.

Depreende-se do dispositivo que o princípio da isonomia consubstancia-se no dispensar de tratamento desigual para os desiguais na medida de suas desigualdades, o que em matéria tributária, de acordo com KlausTipke, não exigiria tratamento idêntico a contribuintes em situação idêntica, mas sim a igualdade a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.<sup>119</sup>

Assim, a igualdade da tributação não se esgotaria na abrangência de todos os contribuintes. Os contribuintes individuais devem também ser tributados com igualdade. Ao contrário da identidade, absoluta, a igualdade se apresentaria,

<sup>117</sup> Ibidem, p. 39.

<sup>118</sup> MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 23 ed. São Paulo: Atlas, p. 36.

<sup>119</sup> TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527.

portanto, como uma categoria relativa: dois contribuintes estariam em situação equivalente em relação a uma determinada medida.

Têm-se por firmada, portanto, que há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I - A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura indeterminada.

II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas.

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrímens*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.<sup>120</sup>

Assim sendo, cumpre verificar se a discriminação tributária postulada pelo princípio da capacidade contributiva atende ao princípio da igualdade e se o mesmo é um reflexo, portanto, dos valores “solidariedade” e “justiça”, que constituem objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira.

---

<sup>120</sup> TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 47-48.

## CONCLUSÃO

Com a evolução da teoria da tributação, a relação jurídica tributária anteriormente de poder passou a ser de direito, amparada por direitos e deveres previamente definidos pela lei.

Num Estado Democrático de Direito, a tributação mostra-se extremamente importante para que o ente estatal possa obter recursos para subsidiar suas atividades estatais. Por outro lado, cabe ao cidadão o dever de contribuir para o sustento do Estado em que vive.

Assim, firma-se a obrigação tributária como a principal fonte de recursos do Estado, sendo que essa imposição deve ser cumprida pelos contribuintes em razão do “preço” a ser pago por pertencer a um Estado politicamente organizado.

O Estado no desempenho de suas atividades tem por fim garantir a busca do interesse público, buscando atender às necessidades sociais. Isso porque, a Constituição Federal de 1988 elegeu como um de seus objetivos principais a construção de uma sociedade livre justa e solidária, na qual a proteção da dignidade da pessoa humana apresenta-se como fundamento central da sociedade moderna.

Os recursos públicos devem ser destinados para a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, ou seja, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem estar da coletividade (art. 1º, § 3º, da Constituição Federal).

Dessa forma, percebe-se que o texto constitucional não se olvidou em proteger o cidadão contribuinte conferindo para tanto diversos direitos e garantias individuais. Em matéria tributária a Constituição Federal de 1988 trouxe um extenso rol de dispositivos que protegem o sujeito passivo da relação jurídica tributária frente à força tributante do Estado. Preocupou-se, ainda, em estabelecer uma série de limites ao poder de tributar do Estado.

Nesse ínterim, apresenta-se a tributação moderna como um mecanismo diretamente vinculado aos ditames constitucionais. Assim, deve haver uma adequação entre o poder de tributar e os direitos e garantias fundamentais dos



contribuintes, pois da mesma forma que os direitos fundamentais autorizam a tributação, eles também limitam o poder de tributar.

No entanto, apesar de todo o arcabouço de normas tributárias vigentes destinadas a estabelecer limites à atuação fiscal, a realidade que se apresenta no cenário brasileiro é outra. Nossa carga tributária está cada vez alta ultrapassando todo e qualquer parâmetro de razoabilidade ofendendo a dignidade do contribuinte.

Isso ocorre porque nossa carga tributária é mal distribuída, em que a população de menor poder aquisitivo compromete parte muito maior de seu patrimônio do que aquela suportada pela classe com maior poder aquisitivo.

Assim, percebe-se que o nosso sistema tributário brasileiro apresenta-se de forma distorcida. Isso é evidenciado pela presença de uma tributação injusta e desproporcional que motiva ainda mais as desigualdades sociais.

Se a alta tributação figura como um fator de estímulo as desigualdades sociais, na economia também não é diferente tendo em vista o impacto que acarreta ao livre desenvolvimento econômico brasileiro.

Por conta disso, o princípio da capacidade contributiva opera como um dos principais instrumentos hábeis a estabelecer uma tributação mais justa. Tal preceito caracteriza-se por ser um verdadeiro garantidor dos direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária, pois desempenha a função de nortear o exercício da atividade fiscal na seara individual do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva tem previsão no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal é aquele voltado a concretizar o princípio da igualdade na seara do Direito Tributário. Trata-se de um dispositivo de grande importância para o Sistema Tributário Nacional.

Esse princípio da capacidade contributiva apresenta-se como importante instrumento “balizador” no exercício da atividade fiscal e protetor dos direitos dos contribuintes. Isso porque o legislador deverá graduar a exigência do imposto de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Dessa forma, os contribuintes contribuirão com os gastos públicos de acordo com suas possibilidades pessoais sem que o montante destinado ao mínimo existencial do indivíduo seja afetado.

Sendo assim, o ente estatal somente poderá tributar se observar os limites que conformam esse direito. Através do limite mínimo deve-se salvaguardar o

mínimo necessário para que uma pessoa viva dignamente. Já pelo limite máximo, a tributação não deve atingir níveis tão elevados que sejam considerados de efeitos confiscatórios.

Desse modo, o tributo quando lançado este deve respeitar o princípio da capacidade contributiva, observando os limites mínimos e máximos estabelecidos como forma de contribuir para com a efetivação de uma justa distribuição de riquezas.

É através desse preceito que a competência estatal deverá acolher os direitos do contribuinte, garantidos constitucionalmente, ou seja, só pode operar onde exista capacidade contributiva. Mas, muito mais do que agir dentro dessa parcela disponível é fundamental que a atividade estatal atue de forma razoável. A tributação brasileira está longe de se mostrar razoável, sendo que nossa carga tributária é considerada uma das mais altas do mundo.

Nesse contexto, torna-se de suma importância para o Sistema Tributário Nacional que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado de forma correta. É fato que muitas mudanças devem ser realizadas, mas se os direitos e garantias dos contribuintes dispostos a Constituição Federal continuarem a serem desrespeitados de nada adianta alterar a legislação.

Sendo assim, a capacidade contributiva deve ser respeitada quando da determinação de incidência, ou não, do imposto, é importante que o legislador e o aplicador da norma tributária passe a considerar o Sistema Tributário Nacional sob o espírito do preceito da justiça fiscal e da proteção dos direitos dos contribuintes.

E é nesse contexto que se considera de suma importância de uma efetiva aplicabilidade o princípio da capacidade contributiva como verdadeiro instrumento apto a concretizar a tão sonhada tributação justa, adequada e equilibrada.

## REFERÊNCIAS

- ARISTÓTELES. *Ética e Nicômacos*. Tradução de Mário da Gama Kury. 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*, nova edição. Ministério de Educação e Cultura: Casa de Rui Barbosa, 1956.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- \_\_\_\_\_. **Uma Introdução à ciência das finanças, Revista e atualizada por Dejalma de Campos**. Editora Forense, 16. ed. 2002.
- \_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília (DF): Senado, 1988.
- BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA; Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.
- CARRAZA, Elisabeth Nazar. **IPTU – Capacidade Contributiva e Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá, 1992.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CAETANO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 2. ed. vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- CASTILHO, Paulo Cesar de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002.

- CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- , **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- , **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**, 1. ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- , **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Ano 15, nº 55.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- GONÇALEZ, Antonio Manoel. **Princípios Constitucionais Tributários**. Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.
- HARADA Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**, 19. ed. São Paulo: Editora Atlas.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, 2. ed. v. II, trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1962.
- Ives Gandra, Ricardo Castilho. **Direito tributário e direitos Fundamentais, Limitações aos poder de tributar**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 03. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152.
- RAWLS, John, “Uma Teoria da Justiça”. São Paulo: Martins Fontes, 2000, pdf.
- TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Profº Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado Coord. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011..

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MACHADO, Brandão. Comentários sobre o livro Die Steurrechtsordnung, de Klaus Tipke (Colônia, 1993), in Revista da Faculdade de Direito, vol. 89. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; Bastos, Celso: **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1996.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MORAES, Alexandre. **Os 10 anos da Constituição Federal**. São Paulo: Atlas, 1999.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito de Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

Oliveira, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

SILVA, José Afonso de. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2002.

SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. **Lições de Introdução ao Direito**. 2. ed., revista e aumentada. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2012.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva, in Revista de Direito Tributário n° 4-126.

TORRES Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**, 12. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte**. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito**

**tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa.** São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, v. I, 2003.

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

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade, Justiça Social e Capacidade contributiva. In revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, nº 76 Janeiro/ 2002.