

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUCSP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO - COGEAE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

LÍGIA GUIMARÃES ROSSETTO

BREVE ESTUDO SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

SÃO PAULO

2012

LÍGIA GUIMARÃES ROSSETTO

BREVE ESTUDO SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Monografia de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização *Latu Sensu* em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Ms. Luciano de Almeida
Pereira

SÃO PAULO

2012

Ao meu marido, Olympio, por ser meu
alicerce.

AGRADECIMENTOS

Ao meu marido, Olympio, por ser meu melhor amigo e tão fundamental em minha vida nos últimos anos.

Aos meus pais, Claudia e Mario, pelo amor incondicional, e aos meus avós, Mercedes e Marcio, por serem tão presentes em minha vida.

A minha irmã, Julia, por ser minha maior companheira e fonte de inspiração.

RESUMO

A norma jurídica é extraída do texto da lei, colocada no direito posto pelo legislador a fim de garantir o mínimo a ser observado por pessoas e entidades para o livre exercício de seus direitos. Os princípios, por sua vez, são normas jurídicas cuja conotação axiológica estabelece as diretrizes que devem ser observadas pelas demais normas do sistema e, por isto, tem fundamental importância na composição de um ordenamento. Diferem-se das demais normas porque expressam valores fundamentais, portanto, estão em posição superior a elas, e têm estrutura aberta, enquanto que as demais regras possuem estruturas fechadas. Neste sentido, a Constituição garante aplicabilidade aos princípios não somente no sentido de diretrizes programáticas, mas como normas vinculantes que devem ser obedecidas pelo legislador infraconstitucional, pelos órgãos estaduais e demais aplicadores do direito. E dentre os inúmeros princípios jurídicos existentes, há aqueles que se voltam à finalidade específica de estabelecer diretrizes em matéria tributária, a fim de estabelecer limitações ao poder de tributar do Estado. O sobreprincípio da igualdade determina que os iguais sejam tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual, para a caracterização do princípio da isonomia tributária. Logo, no âmbito do direito tributário, faz-se mister identificar a proporcionalidade das normas para com os diferentes contribuintes, seus receptores. Assim, o princípio da capacidade contributiva surge como consequência do princípio da isonomia tributária, e como diretriz para que o legislador escolha eventos para compor o fato gerador que representem signos de riqueza, fazendo com que, sempre que possível, o ônus tributário observe as peculiaridades de cada contribuinte. Neste sentido, faz-se mister que o legislador identifique fatos adequados a fazer nascer a obrigação tributária e capazes de serem medidos segundo parâmetros econômicos, E para tanto, além da eleição de fatos geradores que demonstrem signos de riqueza, a fim de que se possibilite uma adequada distribuição de ônus entre contribuintes cuja capacidade econômica seja diferente, ou seja, de forma equitativa, é preciso que o legislador identifique bases de cálculo que sejam capazes de medir a capacidade do contribuinte para suportar o encargo e, ainda, alíquotas capazes de igualar tal ônus. Por fim, vale mencionar que a extrafiscalidade, ainda que se justifique com o objetivo de realização do princípio da igualdade, claramente relativiza o princípio da capacidade contributiva, posto que visa beneficiar pessoas que possuem capacidade para contribuir e, justamente por esta razão, deve ser usado pelo Estado de forma cautelosa.

Palavras-chave: Princípios Jurídicos. Capacidade Contributiva. Base de Cálculo. Alíquota.

ABSTRACT

The legal standard is extracted from the text of law, placed in the right put by the legislator in order to guarantee the minimum to be observed by persons and entities for the free exercise of their rights. The principles, in turn, are legal standards whose axiological connotation establishes the guidelines that shall be observed by the other norms of the system and, for that reason, it has a fundamental importance in the composition of a legal system. The principles are different from the other standards because they express fundamental values, therefore, they are in a higher position than the standards, besides, they have an open structure, while the other standards have closed structures. In this sense, the Constitution guarantees applicability to the principles not only in the sense of programmatic guidelines, but as binding norms that shall be obeyed by the infra-constitutional legislation, by the state bodies and other law enforcers. And among the countless existing legal principles, there are those that are turned to the specific purpose of establishing guidelines in tax matter, in order to establish limitations to the State's tax enforcing power. The principle of equality determines that the equals shall be treated in an equal manner and the unequal persons in an unequal manner, for the characterization of the principle of tax equality. So, under the scope of tax law, it is important to identify the proportionality of the standards for the different taxpayers, its receptors. Thus, the contributive capacity principle arises as consequence of the tax equality principle, and as guideline so that the legislator chooses events to compose the triggering event that represent richness signs, causing, whenever possible, that the tax burden observes the peculiarities of each taxpayer. In this sense, it is important that the legislator identifies adequate facts to give rise to the tax obligations and capable of being measured according to economic parameters. And to that end, in addition to the election of triggering events that demonstrate richness signs, in order to make possible an adequate distribution of burden between taxpayers whose economic capacity is different, i.e., in an equitable manner, it is necessary that the legislator identifies calculation basis that are capable to measure the taxpayer's capacity to support the charge and, still, aliquots capable of equate such burden. Finally, it is worth mentioning that the extra-taxation, even if justified with the purpose of realization of the equality principle, clearly relativizes the contributive capacity principle, since it aims at benefiting people that have capacity to contribute and, especially for that reason, shall be cautiously used by the State.

Key-words: Legal Principles. Contributive Capacity. Calculation Basis. Aliquots.

LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IR	Imposto de Renda
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A NORMA JURÍDICA	10
2.1 TEXTO DE DIREITO POSITIVO E NORMA JURÍDICA	10
2.2 NORMA JURÍDICA EM SENTIDO ESTRITO E EM SENTIDO AMPLO - A UNIDADE DO SISTEMA JURÍDICO	10
2.3 O DEÔNTICO-JURÍDICO DA NORMA JURÍDICA COMPLETA	11
3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS	13
3.1 ACEPÇÃO DO TERMO	13
3.2 NOÇÃO DE PRINCÍPIO JURÍDICO	13
3.3 O CARÁTER NORMATIVO DOS PRINCÍPIOS NO DIREITO	14
3.4 OS PRINCÍPIOS COMO AXIOMAS JURÍDICOS	16
3.5 A APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS	17
3.6 A FALTA DE NECESSIDADE DE POSITIVAÇÃO EXPRESSA DE UM PRINCÍPIO	19
3.7 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	20
3.8 O SOBREPRINCÍPIO DA IGUALDADE	20
3.9 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA COMO DECORRÊNCIA DO SOBREPRINCÍPIO DA IGUALDADE	21
4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
4.1 PRINCIPAIS ASPECTOS	23
4.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO MECANISMO DE VEDAÇÃO AO CONFISCO	24
4.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	25
4.4 QUESTÕES SUSCITÁVEIS A PARTIR DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL	27
4.4.1 A Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva às Demais Espécies de Tributos e o Alcance da Expressão “Sempre Que Possível” - Impostos Reais e Pessoais	27
4.4.2 Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva	29

4.5 REALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE ATRAVÉS DA BASE DE CÁLCULO E DA ALÍQUOTA	29
4.5.1 Base de Cálculo	29
4.5.2 Alíquota	30
4.6 EXTRAFISCALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	32
5 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS.....	38

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo fazer uma análise dos principais aspectos do princípio da capacidade contributiva justamente porque, em se tratando de trabalho monográfico, não é o momento oportuno para se esgotar o tema.

Será estudado como extrair do texto do direito positivo o conteúdo da norma jurídica, e como e porque dar às diferentes normas caráter hierárquico diferenciado.

Em seguida, o tema dos princípios constitucionais será abordado, para avaliação de suas principais características, como seu caráter normativo e seu conteúdo axiológico, transmissor de valores e diretrizes às demais regras do ordenamento jurídico.

Finalmente, adentrar-se-á no estudo do princípio da capacidade contributiva, como decorrência do sobre princípio da igualdade, seu conceito, sua utilização como mecanismo de vedação ao confisco e demais aspectos relevantes para uma apresentação sistemática e clara do tema. Serão citados os mecanismos que permitem a realização efetiva deste princípio, quais sejam a base de cálculo e a alíquota.

Por fim, será abordado o tema da extrafiscalidade e sua consequente relativização do princípio da capacidade contributiva.

2 A NORMA JURÍDICA

2.1 TEXTO DE DIREITO POSITIVO E NORMA JURÍDICA

Antes de se aprofundar no estudo dos princípios do direito, faz-se mister, a fim de contextualizar o tema, analisar o conceito de norma jurídica, pois é preciso fazê-lo para prosseguir na construção interpretativa a que se pretende chegar com o presente trabalho.

Para iniciar o tema, convém lembrar que a norma jurídica não é o texto em si. A compreensão da norma exige a interpretação do texto jurídico, pois é a partir dele que se abstrai aquilo que o direito positivo entendeu por bem reconhecer e expressar como mínimos a serem observados entre pessoas e/ou entidades no livre exercício de seus interesses.

O texto traz a norma, mas não é sinônimo dela, vez que a norma jurídica não se limita à leitura do texto da lei. Ela é, na realidade, a interpretação extraída dos textos de direito positivo, que exigem um quê de juízo, de racionalidade, considerada a composição articulada das diversas normas do ordenamento.

2.2 NORMA JURÍDICA EM SENTIDO ESTRITO E EM SENTIDO AMPLO - A UNIDADE DO SISTEMA JURÍDICO

A rigor da teoria de interpretação do ordenamento jurídico proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, há quatro planos ou subsistemas: o plano de expressão, a partir da literalidade textual em sentido estrito (S1); o plano do processo gerador de sentido a partir do conteúdo dos enunciados prescritivos considerados em suas estruturas sintático-gramaticais - interpretação do texto - (S2); o plano da plena compreensão das formações normativas (S3), o plano de interpretação do sistema normativo em sentido amplo; e o plano de interpretação superior do sistema normativo, das significações estruturadas (S4). Cumpridas estas quatro etapas, alcança-se o sentido do texto em sentido amplo.¹

Note-se, portanto, que ao invés de dar às normas significado indiscriminado, é possível classificá-las como norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo, 2007. p. 133

A norma jurídica em sentido amplo, extraída do texto, tem como função prescrever condutas, ou seja, delinear, através o direito posto, significações para a construção do intérprete. E é a partir dos enunciados prescritivos que o intérprete e o aplicador do Direito irão se orientar para extrair da norma sua significação.

Por sua vez, a norma jurídica em sentido estrito pressupõe a extração articulada dos enunciados prescritivos no direito posto, dando-lhes um sentido deôntico jurídico completo.

Para melhor esclarecer a ambiguidade entre tais conceitos, Aurora Tomazini de Carvalho anota:

Para evitar tais confusões, Paulo de Barros Carvalho utiliza-se das expressões: (i) 'normas jurídicas em sentido amplo' para designar tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos de lei, quanto os conteúdos significativos isolados desta; e (ii) 'normas jurídicas em sentido estrito' para aludir à composição articulada das significações construídas a partir dos enunciados do direito positivo na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo. Nestes termos, considerando o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos, nos planos S1 e S2 lidamos com normas jurídicas em sentido amplo e somente nos planos S3 e S4 deparamo-nos com normas jurídicas em sentido estrito.²

Compreendidos tais conceitos, é possível seguir com o tema.

2.3 O DEÔNTICO-JURÍDICO DA NORMA JURÍDICA COMPLETA

Conclui-se, portanto, que toda norma jurídica em sentido estrito possui uma estrutura lógica hipotético-condicional completa, ou seja, uma hipótese seguida de um conseqüente: a ocorrência de um determinado evento no mundo social descrito na norma implica uma determinada proposição estabelecida pela autoridade legisladora competente.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho, com sua habitual pertinência, afirma que:

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 266-67.

[...] às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, alguma, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciá-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos em vigor.³

Assim, ressalta-se que as regras jurídicas não existem isoladamente, por serem apenas unidades de um sistema. Para interpretá-las, é preciso considerar todo um contexto de normas com relações particulares entre si. De tal sorte, resta certo afirmar que uma norma jurídica completa, portanto, jamais será composta por uma única norma.

Segundo a teoria de Lourival Vilanova, é característica intrínseca à norma jurídica completa a dualidade: ela é composta por uma norma jurídica primária e por uma norma jurídica secundária. Em ocorrendo a subsunção do fato à norma, a norma jurídica primária prescreve um dever (hipótese de incidência). Por sua vez, no caso de descumprimento do dever trazido pela norma jurídica primária, a norma jurídica secundária estabelece uma providência sancionatória a ser executada pelo Estado com sua função jurisdicional.

Conclui-se que ambas as normas são, logo, válidas no sistema, mas a aplicação de uma implica, necessariamente, a exclusão da outra. Frise-se que estas duas entidades em conjunto formam a norma jurídica completa, cuja interpretação resulta no deôntico-jurídico, ou seja, há previsão da orientação de conduta bem como da providência coercitiva a ser imposta pelo Estado no caso de descumprimento da referida conduta.

Apenas para que não sejam suscitadas dúvidas ao longo deste trabalho, quando far-se-á referência aos princípios, vale mencionar que a doutrina também considera a existência de normas jurídicas primárias sancionatórias, mas que estas são aplicáveis somente no campo do direito material e não dependem do Estado-juiz para serem aplicadas. No direito tributário, tem-se como exemplo as sanções fiscais (multas de ofícios ou moratórias) e os juros moratórios, que são sanções extrajudiciais.

Compreendido o conceito de norma jurídica, é possível avançar ao estudo dos princípios jurídicos.

³ CARVALHO, op. cit., 2007. p. 9.

3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS

3.1 ACEPÇÃO DO TERMO

A palavra 'princípio' provém do latim, *principium*, que significa começo, origem das coisas. Para a filosofia, o termo é utilizado como o fundamento que justifica o porquê das coisas, as proposições básicas que regulam todas as demais.

Esta mesma noção pode ser aplicada ao conceito que temos de 'princípio' para o Direito, por tratar-se de norma básica que irradia seus efeitos sobre todo o ordenamento, estabelecendo diretrizes e dando-lhes critérios de interpretação.

3.2 NOÇÃO DE PRINCÍPIO JURÍDICO

O vocábulo 'princípio' pode significar infinitas acepções carregadas de valores. Para o direito, são normas jurídicas cuja conotação axiológica estabelece as diretrizes que devem ser observadas pelas demais normas do sistema e de toda a ordem jurídica.

São os princípios que traduzem a noção de mandamento nuclear de um sistema⁴ numa abordagem constitucional, por trata-se de uma disposição geral que produz efeitos sobre diferentes normas, explicitando-lhes seu espírito e contribuindo para sua análise. São orientações que auxiliam no processo de racionalidade das normas, que tecem o ordenamento jurídico num dado lugar e momento histórico e que podem trazer em seu conteúdo tanto normas quanto valores em si e limites objetivos.

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre o tema, afirma:

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.⁵

⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 91.

⁵ CARVALHO, op. cit., 2007, p. 155.

3.3 O CARÁTER NORMATIVO DOS PRINCÍPIOS NO DIREITO

Num primeiro momento, negava-se o caráter normativo dos princípios. O Professor Walter Rothenburg, comenta:

Por força de sua natureza 'transcendente', ou em razão de seu conteúdo e vagueza, bem como pela formulação através de dispositivos destituídos de sanção (imediate), eram os princípios qualificados como meras exortações, preceitos de ordem moral ou política, mas não verdadeiros comandos de Direito.⁶

Por trás do caráter político das Constituições de Estado, estas englobavam não só aspectos jurídicos, mas também determinados princípios que, entretanto, não eram vistos como possuidores de natureza jurídica alguma.

Com o tempo, os princípios gerais do direito passaram a estar previstos no topo da hierarquia do ordenamento jurídico e a serem considerados “[...] princípios fundamentais do Estado de Direito,”⁷ esclarece Cármem Lúcia A. Rocha.

Paulo Nalin afirma que:

[...] os princípios gerais, antes etéreos frutos de concepções filosóficas, plasmaram-se no direito privado dos códigos, com caráter supletório das lacunas legais. Daí foram elevados a princípios constitucionais, positivados nas cartas maiores, adquirindo força normativa indiscutível.⁸

Ainda assim, não há, na doutrina, consenso quanto à natureza jurídica dos princípios. Para a corrente jusnaturalista, os princípios são o próprio fundamento do direito positivo, enquanto que para os positivistas, tratam-se de normas jurídicas com importância superior às demais normas do ordenamento jurídico, com abrangência muito maior do que aquelas, diante de sua universalidade. Note-se, contudo, que a concepção positivista não exclui nem prejudica a concepção jusnaturalista, mas apenas faz notar-se se um determinado princípio não expresso na Constituição ainda assim haveria de ser observado.

⁶ ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003. p. 13.

⁷ ROCHA apud ROTHENBURG, op. cit., p. 15.

⁸ NALIN, Paulo. **Do contrato**: conceito pós-moderno em busca de sua formulação na perspectiva civil-constitucional. 2. ed. Curitiba, Juruá, 2006. p. 123.

É os princípios jurídicos, de fato, a estrutura do sistema jurídico, diretrizes para a hermenêutica. Neste sentido, o jurista Hugo de Brito Machado brilhantemente conclui que “[...] na valoração e na aplicação dos princípios jurídicos é que o jurista se distingue do leigo que tenta interpretar a norma jurídica com conhecimento simplesmente empírico.”⁹

Os princípios se assemelham às regras no que concerne a suas razões no sentido de uma estipulação do dever ser. Diferem-se, contudo, porque são expressão primeira dos valores fundamentais expressos pelas previsões legais, dando às demais normas base para seu conteúdo material e, por isso, estão em posição superior a elas.

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio deve ser entendido como a disposição, expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, pelo quê conforma o sentido das normas interpretadas em uma dada ordenação jurídica [...], disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico donde pode concluir-se pela relevância do princípio e da sua supremacia até sobre as próprias normas constitucionais.¹⁰

Uma vez que servem de base para o direito, ou seja, constituem a *ratio* das regras, no sentido de orientação jurídica, revelam seu caráter de fundamentalidade e ocupam o lugar de fontes primárias no ordenamento. Note-se que a característica de primariedade dos princípios pode se justificar historicamente; isto porque os princípios vigentes no atual ordenamento brasileiro não nasceram da noite para o dia, mas são produto de construções históricas baseadas na vida econômica e social do país.

Neste sentido, os princípios são como diretrizes supremas que devem ser observadas a fim de se garantir os direitos de todo cidadão.

Há de se notar que os princípios também se diferenciam das demais regras do ordenamento justamente porque estas são normas de estrutura fechada, cujo comando é ou não é observado, enquanto que um princípio é uma norma de

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 195.

¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 967.

estrutura aberta, de modo que, no caso de eventual conflito entre princípios, não há que se falar em simples observância ou inobservância de um ou de outro - o que ocorre de fato é a relativização de um ou de outro, mas nunca a prevalência de um deles.

3.4 OS PRINCÍPIOS COMO AXIOMAS JURÍDICOS

Embora dotados de um alto grau de abstração, não significa dizer que os princípios não possam ter seu conteúdo determinado e que, por isso, não teriam densidade semântico-normativa. Sua integração no ordenamento jurídico se dá de forma interpretativa e aplicável, ainda que auxiliados por outras normas e baseados em situações determinadas. Em contrapartida, as demais normas que compõem o ordenamento são menos abstratas e com maior densidade normativa.

Não há dúvida da dificuldade de concretização dos princípios em casos concretos, diante de sua vagueza e generalidade. Todavia, é exatamente deste aspecto que pode ser retirada sua grande vantagem e utilidade. Uma vez não possuidores de conceitos fechados e pré-estabelecidos, os princípios podem ser interpretados atemporalmente, segundo o momento histórico e o lugar, o que garante uma contínua construção e atualização do direito. Pode-se dizer, portanto, que é um indispensável elemento de fecundação da ordem jurídica positiva.¹¹

Humberto Ávila faz outra ressalva, de relevante menção:

A relação entre as normas constitucionais e os fins e os valores para cuja realização elas servem de instrumento não está concluída antes da interpretação, nem incorporada ao próprio texto constitucional antes da interpretação. [...] Por isso, não é correto afirmar que um dispositivo constitucional *contém* ou *é* um princípio ou uma regra. [...] Tudo depende das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que deva ser alcançada.¹²

Uma vez mutáveis, os valores que embasam os princípios permitem o cumprimento de suas múltiplas funções, já que não estipula densidade normativa como a das regras, o que garante a eles toda sua força. Os princípios são, por sua própria natureza, destinados ao estudo comparado de normas mais específicas, o

¹¹ ROTHENBURG, op. cit., p. 25.

¹² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.

que faz essencialmente importante a distinção entre eles e as demais normas, a fim de entender a proporcionalidade de cada um.

É possível que alguns princípios tragam em seu significado critérios objetivos à atuação do Estado. Por outro lado, quando dotados de valores, os princípios devem, necessariamente, ter seus componentes axiológicos estudados, a fim de que se conheça sua real intenção e se alcance seu mister.

Nestes casos, a doutrina estabelece algumas características essenciais aos valores eventualmente descritos em enunciados prescritivos, a fim de diferenciá-los dos demais. Apenas a título de exemplo, algumas destas características podem ser citadas. A primeira delas seria a bipolaridade, isto é, sempre que um princípio trazer um valor, haverá, em contrapartida, um desvalor implícito na norma. Seguindo o mesmo raciocínio, é possível afirmar que os valores positivos implicam, via de regra, um valor negativo - característica de implicação. Uma terceira característica seria a incomensurabilidade, ou seja, a impossibilidade de estabelecer proporções de medidas aos valores, dentre outros.

É possível afirmar, nesta perspectiva, que os princípios traduzem aspirações infinitas,¹³ e que não podem ser esgotados por demais normas jurídicas, visto que estas sempre os expressarão de forma incompleta. Há quem diga, inclusive, que a vinculação dos princípios deve ser integral, mas nunca será exaustiva. Este assunto será abordado mais à frente.

Não obstante, são também possuidores de um conceito próprio, carregados de valores e, por isto, convergem acerca de um único raciocínio jurídico, tornando-se autoevidentes. Podem, portanto, os princípios, em que pesem seus conceitos abertos, serem tidos como axiomas jurídicos.

3.5 A APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Ainda que os princípios não estejam cercados de preceitos específicos e precisos, é possível, embora não tão frequente, atender pretensões diretamente com base neles. Para Norberto Bobbio,¹⁴ a característica normativa dos princípios se

¹³ ROTHENBURG, op. cit., p. 30.

¹⁴ BOBBIO apud ROTHENBURG, op. cit., p. 43.

baseia no fato de que as funções para as quais são extraídos e empregados é a mesma que para todas as outras normas, qual seja, regular um caso.

Nesta orientação, entende-se que os princípios fornecem diretrizes materiais para interpretação das normas e vinculam o legislador. São eles que indicam o conteúdo do Direito, fixando padrões de justiça (*standards*), auxiliando na interpretação e integração do direito constitucional e infraconstitucional.

Assim, a força normativa da Constituição garante aplicabilidade aos princípios não somente no sentido de diretrizes programáticas, mas como normas vinculantes que devem ser obedecidas pelo legislador infraconstitucional, pelos órgãos estaduais, pelos magistrados e demais aplicadores do direito, sendo que sua eficácia é eminente e lhes incumbe esclarecer o conteúdo e os limites das normas constitucionais.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal vem sendo no sentido de que os princípios constitucionais têm autonomia e suficiência para fundar decisão declaratória de inconstitucionalidade, até mesmo naqueles casos em que a inconstitucionalidade foi arguida justamente pela alegação de não-observância destes mesmos princípios.

Quando acontecer de princípios colidirem entre si, na sua aplicação ao caso concreto, é preciso que um ceda ao outro. Isso, contudo, não importa na declaração de invalidade daquele que cedeu. O que ocorre, nestes casos, é que um dos princípios precede o outro, sempre dependendo da situação específica. Nesse sentido, é possível que o princípio precedente no caso acima ceda ao outro, na justa medida do caso posto em análise, em outras circunstâncias.

Nas palavras de Humberto Ávila, “[...] a solução não se resolve com a determinação imediata da prevalência de um princípio sobre outro, mas é estabelecida em função da qual um deles, em determinadas circunstâncias concretas, recebe a prevalência.”¹⁵

Faz-se importante ponderar os direitos constitucionalmente garantidos, a fim de que, sempre que possível, evite-se o sacrifício de algum princípio por completo. É pertinente falar na possibilidade de fragmentação dos princípios quando parcela de um deles ou mais de um compõem-se com parcela de outros, no intuito de estabelecer a solução do caso concreto.

¹⁵ ÁVILA, op. cit., p. 37.

Em suma, os princípios podem ser aplicados valorativamente, em diferentes graus, a depender do caso concreto, enquanto que as normas devem recair inteiramente ou não ter qualquer aplicabilidade diante de determinadas situações.

3.6 A FALTA DE NECESSIDADE DE POSITIVAÇÃO EXPRESSA DE UM PRINCÍPIO

Além dos princípios expressos no texto constitucional, nota-se também a existência daqueles que estão implicitamente previstos e que, embora com não menos peso e idêntica importância aos primeiros, também configuram norma jurídica e, portanto, têm plena aplicabilidade e função imediata, como é o caso do art. 37, *caput*, da Constituição, segundo a corrente jusnaturalista.

O legislador constitucional enuncia, em alguns casos, princípios claros e com determinação, de forma expressa. Em outras hipóteses, contudo, é preciso extraí-los de normas aos quais estejam implícitos, subjacentes, atividade que demanda a extração da porção axiológica do direito posto, e que em nada diminuem sua força perante os primeiros.

Contudo, note-se que não pode o jurista criar princípios que lhe pareçam convenientes e que, a seu ver, mereçam ser consagrados. Os princípios já existem, e é papel do jurista “[...] sacá-los do ordenamento, e não inseri-los nele,”¹⁶ menciona Carlos Sundfeld.

Nesta linha de raciocínio, quando for possível reconhecer que uma determinada norma serve às demais, influenciando-lhes e dando-lhes diretrizes de caráter axiológico e valorativo, há de se considerar determinada norma como um princípio.

3.7 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Face o caráter hierárquico do sistema jurídico, não se pode adentrar no tema de princípios tributários sem antes considerar que a Constituição está no patamar mais elevado do sistema e é, portanto, a norma suprema, que irradia seus efeitos sobre a produção e interpretação de todas as demais normas do ordenamento.

¹⁶ SUNDFELD apud ROTHENBURG, op. cit., p. 30.

Dentre os inúmeros princípios jurídicos existentes, há aqueles que se voltam à finalidade específica de estabelecer diretrizes em matéria tributária. Nota-se, portanto, que o direito tributário encontra no direito constitucional princípios, diretrizes e critérios informativos cuja finalidade é estabelecer limitações ao poder de tributar do Estado.

3.8 O SOBREPRINCÍPIO DA IGUALDADE

A Constituição Federal, ao tratar dos direitos e garantias fundamentais, estabelece, em seu artigo 5º, *caput*, que todos os cidadãos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.¹⁷ É importante ressaltar, neste sentido, que mencionado dispositivo legal não tem como objetivo estabelecer que as pessoas são iguais, mas sim dar caráter expressamente hipotético às normas; o que significa dizer que, uma vez ocorrido o fato narrado na norma com qualquer pessoa, a consequência deve ser sempre a mesma.

Portanto, é necessária especial cautela na interpretação do princípio da igualdade. Isto porque as pessoas, evidentemente, não são iguais, e a lei existe justamente para regular tais desigualdades, reconhecendo-as e tornando-as jurídicas.¹⁸ E esta interpretação só é possível a partir na análise sistêmica da Constituição Federal e demais normas no ordenamento.

No que tange à matéria de direito tributário, o artigo 150, II, veda que os entes federativos deem tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Em que pese esta afirmação, note-se que, na mesma linha do raciocínio anterior, não significa dizer que todos os contribuintes devam ser tratados de uma única forma, mas sim que há de haver um único regime jurídico que, contudo, observe as peculiaridades de cada contribuinte, de modo que sejam criados, para cada tributo, critérios que permitam a avaliação distintiva de tais peculiaridades.

Logo, a verdadeira igualdade, também no âmbito da tributação, consiste em tratar desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades. Veja-se

¹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 jun. 2012

¹⁸ MACHADO, op. cit., p. 281.

mais adiante como o sobreprincípio da igualdade, produz portanto, efeitos práticos sobre o direito de tributar do Estado.

3.9 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA COMO DECORRÊNCIA DO SOBREPRINCÍPIO DA IGUALDADE

Ora, se o sobreprincípio da igualdade determina que os iguais sejam tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual, para a caracterização do princípio da isonomia tributária (que nada mais é do que a aplicação do sobreprincípio da igualdade em matéria tributária), faz-se mister identificar a proporcionalidade das normas para com os diferentes contribuintes, seus receptores.

Tratando da dificuldade acerca do tema, o Professor Paulo de Barros Carvalho, com habitual pertinência, comenta:

Tudo seria fácil se o princípio da isonomia não fosse um autêntico valor. Para o universo do direito, múltiplos são os critérios que podem ser tomados para a realização da igualdade. Há isonomia entre pessoas qualificadas como maiores para os atos da vida civil, para fins eleitorais, criminais; há igualdade entre pessoas do mesmo sexo, nacionalidade, cor, grupo profissional, político e social. Quando a estimativa de "igualdade" é empregada no direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais.¹⁹

Para realizar o princípio da isonomia no caso concreto, como valor que é, é preciso que se estabeleça um critério de discriminação entre os sujeitos e/ou fatos, e, além disso, que haja correlação lógica entre tal critério e a efetiva diferenciação de tratamento dada. E é justamente para garantir tal correlação lógica e pertinência que o direito positivo estabelece uma série de proposições prescritivas, desigualando situações e atendendo a peculiaridades de categorias de contribuintes, a fim de evitar que o intérprete e operador do direito aplique às situações fáticas critérios e valores de discriminação que lhe são próprios, indo em contrário às orientações do sistema.

Neste intuito, a avaliação da proporcionalidade se caracteriza como verdadeira realizadora do princípio da isonomia tributária, o que nos permite afirmar

¹⁹ CARVALHO, op., cit., 2009, p. 278.

que o princípio da isonomia, em matéria tributária, muito se aproxima, senão se confunde, com o princípio da capacidade contributiva, que será abordado no capítulo adiante.

4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 PRINCIPAIS ASPECTOS

O princípio da capacidade contributiva surge como consequência do princípio da isonomia tributária, e como diretriz para que o legislador escolha eventos para compor o fato gerador que representem signos de riqueza, fazendo com que, sempre que possível, o ônus tributário observe as peculiaridades de cada contribuinte. Na prática, significa dizer que os cidadãos, diante do dever tributário de suprir as necessidades da coletividade, devem arcar com o ônus financeiro que lhe é imposto pelo Estado, sem que isto implique sacrifício individual desproporcional e sem alterar a desigualdade das rendas. Logo, o princípio consagra a distribuição equânime do ônus tributário.

Neste sentido, faz-se mister que o legislador identifique fatos adequados a fazer nascer a obrigação tributária e capazes de serem medidos segundo parâmetros econômicos, isto é, fatos que demonstrem signos de riqueza, a fim de que se possibilite uma adequada distribuição de ônus entre contribuintes cuja capacidade econômica seja diferente, ou seja, de forma equitativa.

Na mesma linha de raciocínio, o Professor Paulo de Barros Carvalho,²⁰ fazendo menção à doutrina do jurista espanhol Fernando Vicente-Arche Domingo, destaca a diferença da realização do princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) como sendo a simples eleição, pelo legislador, de fatos que ostentem sinais de riqueza para que haja incidência da tributação, ou seja, para compor o antecedente da norma jurídica tributária; enquanto que tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa (ou subjetiva) significa realizar a distribuição equânime do impacto tributário, em conformidade com o tamanho econômico do evento, através do mecanismo da base de cálculo. A capacidade contributiva relativa seria, portanto, a realização do princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal.

Logo, seria possível afirmar que qualquer lei que eleja fato de conteúdo econômico para constar no antecedente da norma instituidora de tributo, mas que

²⁰ CARVALHO, op. cit., 2009, p. 326.

não disponha de instrumento apto a realizar a distribuição proporcional de tal incidência estaria eivado de inconstitucionalidade.

4.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO MECANISMO DE VEDAÇÃO AO CONFISCO

O artigo 150, IV, da Constituição Federal determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Cabe entender, portanto, qual o conceito de confisco. De Plácido e Silva,²¹ esclarece que 'confisco' é um vocábulo originariamente do latim, *confiscatio*, com sentido de ato pelo qual se apreendem bens que pertencem a outrem ao Fisco. Na realidade, o confisco indica uma punição através da tomada de um bem ao erário, seja por decorrência de crimes ou contravenções.

Desta forma, entende-se que o tributo com efeito de confisco é aquele cujo efeito é excessivamente oneroso e, logo, é sentido pelo contribuinte como uma penalidade.

Tem-se, contudo, que os tributos não podem afetar a atividade ou a produção da pessoa ou entidade tributada, de forma a não serem antieconômicos ou antissociais, respeitando a garantia constitucional ao direito de propriedade.

Conforme ressalta Hugo de Brito Machado:

[...] um imposto sobre patrimônio, sob tal aspecto, pode ser confiscatório para uns, e para outros não. O contribuinte que auferir renda elevada poderá pagar o imposto sem sacrificar parcela de seu patrimônio, enquanto outro, com renda baixa ou sem nenhuma renda, terá de sofrer redução patrimonial.²²

Portanto, o respeito ao princípio da capacidade contributiva das pessoas e entidades tributadas é essencial à realização de uma política tributária justa e social, e auxilia na limitação ao poder de tributar do Estado a fim de não ultrapassar o limite da real capacidade dos contribuintes de colaborar com os gastos públicos, observados também os princípios da razoabilidade e da igualdade.

²¹ SILVA apud MACHADO, op. cit., p. 240.

²² MACHADO, op. cit., p. 242.

4.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Como bem lembrado pelo saudoso jurista Aliomar Baleeiro,²³ a primeira menção indireta ao princípio da capacidade contributiva deu-se ainda na época do Império, na Constituição de 1824, inserida no Título 8^a da mencionada Carta e com a seguinte redação:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte. [...] XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.²⁴

Contudo, as três Constituições que advieram a essa (as de 1891, 1934 e 1937) não trouxeram qualquer menção no mesmo sentido, consagrando apenas princípios que vagamente limitavam a competência tributária do Estado e seus entes, tais quais o da igualdade, da livre iniciativa, entre outros, até a Constituição de 1946.

Esta, por sua vez, finalmente deu a referido princípio a posição de importância por ele merecida, consagrando-o, desta vez com maior literalidade e efetividade, cujo texto dispunha: “Art. 202: Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”²⁵

Não obstante, poucos meses após o golpe militar de 1964, a Emenda Constitucional n^o 8, de 1^o de dezembro de 1965 revogou mencionado dispositivo e, conseqüentemente, o princípio da capacidade contributiva mais uma vez deixou de compor o rol de princípios do ordenamento jurídico brasileiro.

A Constituição de 1967, por sua vez, consagrou o regime ditatorial e garantiu força ao Poder Executivo, enquanto os Poderes Legislativo e Judiciário eram enfraquecidos. A violação sistemática dos direitos fundamentais visava garantir os

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro. Forense, 2003. p. 687.

²⁴ BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 10 jun. 2012.

²⁵ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial [da] união**, Brasília, 25 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 10 jun. 2012.

interesses da ditadura. Neste sentido, seu conteúdo permaneceu em silêncio quanto à capacidade contributiva, e nem mesmo a reforma quase integral de seu texto, promovida pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969,²⁶ o consagrou.

Note-se, contudo, que o silêncio dos textos constitucionais a respeito, por todo esse período, não impediu a doutrina tributária de criar inúmeras tentativas de trazer o princípio da capacidade contributiva implicitamente, através de outros dispositivos, como foi o caso da inclusão de artigos que consagravam o direito de propriedade e o livre exercício da profissão.

Com o fim da ditadura e a consequente abertura política, a sociedade passou a lutar pela volta do regime democrático. Assim, a chamada Constituição Cidadã de 1988, incorporou em seu texto, de forma inquestionável, profundos avanços sociais, cujo conteúdo é eminentemente democrático, resultado de longos debates e de ampla participação popular, e restabeleceu o equilíbrio entre os três poderes e ampla proteção aos direitos fundamentais.

A Constituição de 1988 trata-se de uma Constituição social, de valores refratários ao individualismo do Direito e ao absolutismo no Poder, ao contrário do que se via nas Constituições do Estado liberal.²⁷

E foi esta Constituição que superou a consideração implícita da capacidade contributiva, trazendo-a em seu texto, pela segunda vez na história do ordenamento jurídico brasileiro, de forma expressa:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] §1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁸

Portanto, a partir da Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva passou a ter eficácia imediata, devendo o legislador aplicá-lo, sempre que possível, sob pena de agir em contrário ao que dispõe o texto constitucional.

²⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

²⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 371.

²⁸ BRASIL. Constituição..., op. cit.

4.4 QUESTÕES SUSCITÁVEIS A PARTIR DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL

A redação do §1º do artigo 145 da Constituição naturalmente leva o intérprete do Direito a suscitar algumas questões. Primeiramente porque a expressão ‘sempre que possível’ dá margem para que, aparentemente, a critério do legislador, haja casos em que o caráter pessoal dos impostos possam não ser aplicado. Em segundo lugar, porque o dispositivo fala somente em ‘impostos’, sem mencionar as demais espécies de tributos. Além disto, o dispositivo não esgota a interpretação que deve ser dada a ‘caráter pessoal’ dos impostos e, por fim, porque fala em ‘capacidade econômica’, embora utilizemos tão frequentemente a expressão ‘capacidade contributiva’. Veremos cada uma destas questões a seguir.

4.4.1 A Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva às Demais Espécies de Tributos e o Alcance da Expressão “Sempre Que Possível” - Impostos Reais e Pessoais

Em que pese a redação do §1º do artigo 145 da Constituição, a doutrina se posiciona majoritariamente no sentido de que o princípio da capacidade contributiva deve ser estendido às demais espécies de tributos, sob pena de materialização de um direito não homogêneo e não integrado.

E é justamente se dando aplicação extensiva a este princípio que se justifica, por exemplo, a isenção de certas taxas e de contribuição de melhorias, nas hipóteses em que resta demonstrada a falta de capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Como bem pontua Hugo de Brito Machado, ao dizer que os impostos serão, sempre que possível, graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, a expressão “sempre que possível” se coloca somente no que diz respeito ao caráter pessoal e à capacidade econômica dos impostos.²⁹

Os impostos podem ser classificados em reais ou pessoais, o que, na prática, significa dizer que há impostos cujo valor é essencialmente calculado considerando critérios subjetivos do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, levando-se em

²⁹ MACHADO, op. cit., p. 105.

conta o critério da pessoalidade; enquanto há impostos cujo valor é determinado por critérios objetivos, com atenção unicamente ao fato gerador, independentemente de quem seja o contribuinte.

Ora, o legislador criou, portanto, impostos que tomam por base o caráter pessoal para determinação do valor a ser cobrado dos contribuintes, o que significa dizer que, a depender de quem for o sujeito passivo da obrigação tributária, o imposto poderá ser maior ou menor. Entre os critérios observados pelo caráter pessoal dos impostos, podemos citar como exemplos a idade, local de domicílio e residência, vulto da renda ou patrimônio, entre outros.

Como oportunamente explorado neste trabalho, é natural aos princípios que sua aplicação possa ser relativizada, a depender do caso concreto, mas nunca negada. Tanto é assim que a inobservância de qualquer princípio constitucional, incluindo o princípio da capacidade contributiva, pode ser objeto de ação a ser proposta perante o Supremo Tribunal Federal e/ou, quando for o caso, também perante juízos inferiores aos quais caiba apreciar questões de ordem tributária.

Por isto, ao supor que o legislador teria plena liberalidade para optar por quando aplicar o princípio da capacidade contributiva, estaríamos negando o caráter hierárquico dos princípios constitucionais e interpretando o ordenamento de forma não integrada, a contrário do que tanto já sustentamos.

Nesta linha de raciocínio, é possível afirmar que, a rigor da hierarquia das normas e da unicidade do direito, a expressão “sempre que possível” está prevista no texto constitucional para reconhecer que é praticamente impossível atribuir caráter pessoal a certos impostos, bem como ser impossível, em alguns casos, identificar quem é o contribuinte de fato do imposto e, por isto, a dificuldade em se definir critérios segundo a capacidade econômica daquele que será o sujeito passivo da obrigação tributária.

4.4.2 Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva

Ainda que a doutrina italiana tenha se aprofundado no tema e sustentado a diferença entre os dois conceitos para justificar incentivos fiscais e isenções

tributárias, segundo Hugo de Brito Machado,³⁰ tal diferenciação não se aplica ao Direito brasileiro, pois a Constituição Italiana fala em 'capacidade contributiva'. A Constituição brasileira, em contrapartida, fala em 'capacidade econômica'.

A única diferença entre os termos, para nós, deve ser em tratar o princípio da capacidade contributiva como forma de garantia de que o ônus tributário seja distribuído conforme a capacidade econômica dos contribuintes.³¹

A seguir, serão estudados os mecanismos para realização do princípio da capacidade contributiva.

4.5 REALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE ATRAVÉS DA BASE DE CÁLCULO E DA ALÍQUOTA

Depois de discorrer acerca do princípio da capacidade contributiva e seus aspectos, cabe explorar a forma pela qual este princípio atinge sua concretude no mundo fático. Vejamos.

4.5.1 Base de Cálculo

Como já dito no presente trabalho, o princípio da capacidade contributiva pode ser classificado de duas formas: (i) como princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, que o legislador deve observar para eleger fatos que ostentem signos de riqueza, sobre os quais haverá incidência da tributação, ou seja, para ser o fato gerador da norma instituidora de tributo; e (ii) como a efetiva realização do princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva, realizando a distribuição equânime do impacto tributário em conformidade com o tamanho econômico do evento, através do mecanismo da base de cálculo.

Em outras palavras, o princípio da capacidade contributiva absoluta estabelece que o legislador, para escolher um fato para compor o fato gerador da norma tributária deve, sempre que possível, identificar a participação de pessoas em situações que denotem sinais de riqueza. Esta etapa ainda antecede o cálculo do valor devido pelo contribuinte.

³⁰ MACHADO, op. cit., p. 108.

³¹ SILVA, op. cit., p. 713.

Por conseguinte, a observância ao princípio da capacidade contributiva relativa exige que o legislador, com base no fato escolhido para justificar a incidência tributária, identifique meios de repartir o impacto tributário entre os contribuintes, de acordo com o tamanho econômico do evento que gerou a incidência tributária.

E, para o direito tributário, a forma de repartir o impacto tributário conforme o tamanho econômico do evento é justamente através da base de cálculo. Definida a base de cálculo para cômputo do valor devido pelo contribuinte, realiza-se também o princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, vez que a tributação será distribuída de forma equânime, conforme o tamanho econômico do fato praticado pelo contribuinte.

No que se refere à base de cálculo, o direito tributário se utiliza, algumas vezes, dentre diversas formas de cálculo, da técnica da proporcionalidade. Significa dizer que o tributo é proporcional quando for aplicada a mesma alíquota indistintamente a todos os contribuintes, mas a base de cálculo poderá sofrer variações. Assim, o desembolso de cada contribuinte será proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado. A técnica da proporcionalidade é, na prática, a aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre os impostos reais, que só serão progressivos diante de expressa previsão constitucional.

Há casos, contudo, em que esta técnica não é utilizada, e o fator que sofre variações é a alíquota.

4.5.2 Alíquota

As alíquotas também podem contribuir para a realização princípio da capacidade contributiva relativa. Elas se apresentam como instrumento importante para definição do valor do tributo a ser cobrado e evitam o confisco, conduzindo a atividade tributária de acordo com os misteres constitucionais.

Para tanto, há alíquotas fixas, que não se alteram independentemente de qual seja a importância da base de cálculo, e será sempre proporcional a esta. Logo, se diz que o tributo calculado com alíquota fixa é um tributo proporcional, conforme já mencionado acima.

Há, por sua vez, alíquotas variáveis, que se modificam em razão da base de cálculo, que podem ser tanto progressivas quanto regressivas e são utilizadas por razões de políticas tributárias em geral. As alíquotas variáveis progressivas

aumentam na medida em que aumenta a base de cálculo, e as variáveis regressivas diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo.

Seja através da base de cálculo ou através da alíquota, na lição de Roque Antônio Carrazza, “[...] em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.”³²

A título de exemplo, temos o Imposto de Renda (IR), cujas alíquotas variam conforme aumento na base de cálculo, entre zero, quinze ou vinte e sete e meio por cento, a depender do rendimento mensal de cada contribuintes. Note-se, contudo, que a progressividade está limitada pelo princípio da capacidade contributiva, visando a não confiscatoriedade e ao não cerceamento de outros direitos e por isto deve, em algum momento e a depender do tributo, possuir um teto que a limite.

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), por sua vez, é um imposto cuja progressividade de alíquota pode ser fiscal ou extrafiscal. A extrafiscalidade dos impostos será analisada mais adiante, por isto, por ora, iremos nos ater à progressividade fiscal.

A norma do artigo 156, da Constituição, com as alterações da Emenda Constitucional 29, de 13 de setembro de 2000,³³ permite aos municípios instituir IPTU progressivo em razão do valor do imóvel. Portanto, fica permitido que, quanto mais caro o imóvel, maior seja a alíquota aplicada. Note-se, portanto, outro exemplo de imposto cuja alíquota pode ser progressiva, de modo a considerar a capacidade contributiva dos contribuintes. Vale dizer que, em que pese a redação anterior à referida Emenda Constitucional já trouxesse a possibilidade de progressividade do IPTU, não falava em valor do imóvel, e sim somente na função social da propriedade - caráter extrafiscal.

Por fim, vale mencionar a existência da ‘alíquota zero’, tão fortemente criticada por diversos doutrinadores. Ora, a Constituição permite que o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, altere as

³² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26 ed. Malheiros Editores, 2010, p. 95.

³³ BRASIL. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 14. set.2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

alíquotas de alguns impostos federais. Neste sentido, a autoridade administrativa tem, em diversos casos, fixado alíquota zero para impostos quando, na realidade, a intenção é conceder a isenção desses impostos.

Ocorre que, a rigor do princípio da legalidade, qualquer isenção só pode ser concedida por lei. Assim, a crítica a este mecanismo é justamente pelo fato da autoridade administrativa utilizá-lo para burlar o princípio da legalidade e, conseqüentemente, estabelecer, a livre critério, quando criar ou abolir isenções. Portanto, resta claro que este mecanismo ofende o princípio da legalidade.

4.6 EXTRAFISCALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Depois de analisar os principais aspectos do princípio da capacidade contributiva, cabe fazer menção à tributação extrafiscal, que relativizam a aplicação deste princípio para definir políticas tributárias muito mais pautadas em razões econômicas e sociais do que de manutenção do Estado como um todo. Vejamos alguns casos.

Como já mencionado, a progressividade pode se dar tanto por razões fiscais como por razões extrafiscais. A progressividade fiscal tem cunho arrecadatório, onerando de forma mais gravosa aquele cuja capacidade contributiva se mostra maior. A progressividade extrafiscal, por sua vez, possui interesse regulatório e está prevista na Constituição, permitindo a cobrança do IPTU, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e, recentemente, do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de forma implícita. Passaremos a analisar cada um dos casos individualmente.

A progressividade extrafiscal do IPTU, insculpida no artigo 182, § 4º, II, da Constituição, visa atender a função social da propriedade urbana, estabelecendo a tributação mais gravosa sobre proprietários de bens imóveis que não lhe deem adequado aproveitamento, prestigiando, portanto, a utilização propriedade urbana de acordo com o interesse público.³⁴

Por sua vez, estabelece o artigo 153, § 4º, I, da Constituição, que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de

³⁴ BRASIL. Constituição..., op. cit.

propriedades improdutivas. Ora, a previsão constitucional de progressividade extrafiscal do ITR visa assegurar o desenvolvimento econômico e social.³⁵

Por fim, no que se refere ao IPVA, a Emenda Constitucional 42 de 19 de dezembro de 2003³⁶ incluiu ao artigo 155 o § 6º, cujo inciso II traz a possibilidade implícita de progressividade de alíquota, condicionada ao tipo e forma de utilização do veículo.

Vale mencionar que, além da progressividade extrafiscal, há, ainda, outros impostos cujas alíquotas são estabelecidas conforme parâmetros alheios à capacidade contributiva. É o caso do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme dispõe o artigo 153, § 3º, I, da Constituição, e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), a rigor do artigo 155§ 2º, III, da mesma Carta, ambos impostos indiretos e cujas alíquotas podem ser majoradas de acordo com a imprescindibilidade do bem tributado. Na prática, há incidência de alíquotas mais baixas sobre os produtos indispensáveis, enquanto que são onerados os produtos supérfluos. É a chamada seletividade tributária.

Por fim, há as isenções e as imunidades tributárias, utilizadas com o fim de se alcançar certos resultados econômicos e sociais, como, por exemplo, reprimir a inflação, evitar o desemprego, restaurar a prosperidade, proteger a indústria nacional, além de outros objetivos igualmente importantes. De forma sucinta, a imunidade nada mais é do que a limitação ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, dispensa o pagamento de tributo devido.

Como o objetivo deste trabalho não é se aprofundar no estudo deste tema, vamos citar apenas alguns casos, a título de exemplos: trata-se de isenção o fato de contribuintes que se encontram na primeira faixa de renda do imposto de renda da pessoa física não terem que recolher qualquer valor a tal título. As imunidades aplicam-se, via de regra, aos impostos. Algumas são gerais, sem a imposição de condições. Por exemplo, as dos partidos políticos, que têm efeito extrafiscal ligado à organização política nacional. Ora, mas se a igualdade, para o direito tributário, se

³⁵ Ibid.

³⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 31 dez.2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Emendas/emenda0422003.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2012.

equivale à capacidade de pagar tributos, seria legal norma que concede qualquer isenção fiscal ou incentivo a contribuintes que têm capacidade contributiva?

Numa primeira análise, um aplicador do direito precipitado pode incorrer na afirmação de que tal isenção ou incentivos violem o princípio da igualdade. Ocorre que algumas normas reibutárias de caráter extrafiscal referem-se a tributos que não têm como fato gerador indicadores de capacidade econômica. Logo, já são casos de exceção ao artigo 145, §1º, da Constituição, que determina que os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, *sempre que possível*. Neste sentido, políticas extrafiscais que se refiram a tributos que já não têm como fato gerador indicadores de riqueza não ofendem o princípio da capacidade contributiva.

Por conseguinte, quando a extrafiscalidade atingir tributos que tenham como fato gerador situações que demonstrem signos de riqueza, cabe analisar sua pertinência ao princípio da igualdade, que consiste justamente em tratar os desiguais de forma desigual, na exata medida de suas desigualdades. Assim, tem-se que o único princípio relativizado é o da capacidade contributiva, mas não o da igualdade.

Faz-se importante ressaltar, desta forma, que as isenções e as imunidades de natureza política constituem verdadeiras exceções ao princípio da capacidade contributiva, posto que visam beneficiar pessoas que possuem capacidade para contribuir, mas não há de se sustentar sua inconstitucionalidade, vez que, a princípio, estariam alinhadas aos princípios do Estado Democrático de Direito brasileiro, para o qual questões de ordem social possuem especial relevância.

Por fim, faz-se mister anotar que, dada esta possibilidade de relativização de alguns princípios gerais de ordem tributária, é preciso muita cautela na criação de normas de caráter extrafiscal, a fim de se evitar que políticas tributárias sejam criadas com o falso intuito de se atingir o bem maior do Estado para conceder benefícios a determinados setores, regiões e pessoas, sem real atendimento ao interesse público ou sequer observância de critérios capazes de justificar eventual benefício. Neste caso, estaríamos diante de flagrante ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

E para corrigir eventual desvio de interesse do Estado, é perfeitamente cabível a impetração de ações judicial com o objetivo de declaração de

inconstitucionalidade, seja por ação direta movida no Supremo Tribunal Federal (STF), seja pelo controle difuso de constitucionalidade.

5 CONCLUSÃO

Os princípios jurídicos servem de base para o direito e constituem a *ratio* das regras, no sentido de orientação jurídica. São, portanto, diretrizes supremas, com caráter hierarquicamente superior ao das demais regras do ordenamento, que devem ser observadas a fim de garantir os direitos de todo cidadão.

Dentre os inúmeros princípios jurídicos, há aqueles que se voltam à finalidade específica de estabelecer diretrizes em matéria tributária, cuja razão de existirem é estabelecer limitações ao poder de tributar do Estado.

O princípio da capacidade contributiva, trazido no texto constitucional pelo artigo 145, §1º, surge como consequência do princípio da isonomia tributária, e como diretriz para que o legislador escolha, sempre que possível, eventos para compor o fato gerador que demonstrem sinais de riqueza, fazendo com que o ônus tributário observe as peculiaridades de cada contribuinte, a fim de evitar que o Estado possa, a seu bel-prazer, impor sacrifício desproporcional aos contribuintes. Significa dizer que o princípio da capacidade contributiva consagra a distribuição equânime do ônus tributário.

Note-se, entretanto, que é preciso considerar que, além da eleição de fatos condizentes às características exigidas para determinação dos fatos geradores, os instrumentos da base de cálculo e da alíquota são essenciais à realização deste princípio e, por conseguinte, do sobreprincípio da igualdade.

Para isto, a técnica da proporcionalidade da base de cálculo, bem como a utilização de alíquotas que podem ser fixas ou variáveis, e progressivas ou regressivas, conduzem o legislador neste sentido.

Porém, existem no direito tributário realidades como a 'alíquota zero', imunidades, isenções e demais casos de políticas tributárias extrafiscais, que constituem verdadeiras exceções ao princípio da capacidade contributiva, posto que visam beneficiar pessoas que possuem capacidade para contribuir.

Vale ressaltar, nesta linha de raciocínio, que algumas políticas tributárias referem-se a tributos que não têm como fato gerador indicadores de capacidade contributiva. Tratam-se de casos de exceção ao artigo 145, §1º, da Constituição, que determina que os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 'sempre que possível.' Logo, políticas

extrafiscais, quando se pautarem em tributos que já não tenham como fato gerador indicadores de riqueza, não ofendem o princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, há impostos cujos fatos geradores demonstram, sim, indicadores de capacidade econômica, e políticas tributárias que tragam previsão de isenções, imunidades e alíquotas reduzidas a zero teriam o intuito, a princípio, de efetivar o princípio da igualdade, pautadas em razões econômicas e sociais para desenvolvimento do Estado, como expressamente prevê o artigo 170 da Constituição.

A rigor do que foi sustentado no presente trabalho, tais políticas tributárias estariam em linha à Constituição, em que pese a relativização do princípio da capacidade contributiva, em prol de benefícios maiores para a sociedade como um todo.

Nesta linha, conclui-se que os princípios tributários e demais ferramentas de cunho tributário mencionados no presente trabalho estão, a princípio, alinhados aos princípios do Estado Democrático de Direito brasileiro, cujo aspecto social possui especial relevância.

Contudo, entendemos que é preciso especial cuidado para que políticas tributárias de caráter extrafiscal se utilizem de tal pretexto para evidentemente conceder benefícios a determinada categoria de contribuintes sem qualquer critério objetivo justificável, sob pena de restar caracterizada ofensa ao princípio da capacidade contributiva, hipótese em que se faz cabível a provocação do judiciário para declaração de inconstitucionalidade de normas neste sentido.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 10 jun. 2012.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial [da] união**, Brasília, 25 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 10 jun. 2012.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 jun. 2012.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

_____. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 14. set.2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm>. Acesso em: 2 nov. 2012.

_____. Ministério da Fazenda. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 31 dez.2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Emendas/emenda0422003.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo, 2007.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

NALIN, Paulo. **Do contrato: conceito pós-moderno em busca de sua formulação na perspectiva civil-constitucional**. 2. ed. Curitiba, Juruá, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.