

# **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**CARLOS RENATO CUNHA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Carlos Renato Cunha; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-752-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

O VI Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 20 e 24 de junho de 2023, apresentou como temática central “Direito e Políticas Públicas na Era Digital”, sendo realizado em parceria com a Faculdade de Direito de Franca (FDF) e da Faculdades Londrina.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 22 de junho de 2023 das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Carlos Renato Cunha.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 16 artigos efetivamente apresentados, cujos temas e autores são citados abaixo:

#### Bloco 1- Direitos fundamentais e tributação

1. Mínimo existencial, desigualdade social e o princípio do não confisco: a justiça fiscal como instrumento para a efetivação da dignidade da pessoa humana - Saulo Capelari Junior, Tiago Domingues Brito e Jaime Domingues Brito
2. Princípio da capacidade contributiva x extrafiscalidade - Manuela Saker Morais e Livio Augusto de Carvalho Santos
3. “In tax we trust”: solidariedade social em um mundo pós pandemia - Ana Luiza Godoy Pulcinelli, Tiago Cappi Janini e Ricardo Pinha Alonso

4. A injustiça fiscal: o Robin Hood às avessas - Raymundo Juliano Feitosa, João Hélio de Farias Moraes Coutinho e Gustavo Henrique Maciel de Oliveira

5. O sistema tributário nacional à luz do movimento feminista: como lentes de gênero podem contribuir para uma efetiva justiça tributária - Bianca Tito e Bibiana Terra

#### Bloco 2 - Reforma tributária

6. Reforma tributária: a criação de um imposto sobre valor agregado como proposta para um sistema tributário mais justo e eficiente - Alessandra Rodrigues Pereira

7. O cashback tributário como mecanismo de justiça fiscal na reforma tributária - Daniela Ramos Marinho Gomes, Giovana Aparecida de Oliveira e Thaís Roberta Lopes

#### Bloco 3 - Direito tributário ambiental

8. Meio ambiente e fundamentos teóricos na gestão empresarial de políticas de proteção ambiental - Paulo Joviniano Alvares dos Prazeres, João Vitor Martin Correa Siqueira e Ana Laura Gonçalves Chicarelli

9. Tributação e política ambiental: o IPTU como instrumento de preservação do meio ambiente urbano - Mariana Luíza Pereira do Nascimento

#### Bloco 4 - Direito financeiro

10. O orçamento público e as emendas parlamentares impositivas em nível municipal: limites e possibilidades - Giovani da Silva Corralo e Lucas Monteiro Alves de Oliveira

11. Plano plurianual: deficiências para o planejamento orçamentário de longo prazo - Alexandre Coutinho da Silveira

#### Bloco 5 - Temas residuais

12. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de Súmula Vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal - Diego Francivan dos Santos Chaar, Evelyn Vannelli De Figueredo Castro e Marcela Dorneles Sandrini

13. Oo imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços seria o principal responsável pelos sucessivos aumentos nos preços dos combustíveis? - Francelino das Chagas Valença Junior e Jessica Manuella Duarte Valença

14. Considerações acerca da teoria da incidência econômica tributária sob à conjuntura da digitalização da economia - Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior e Carlos Renato Cunha

15. Imunidade musical e a suposta ofensa ao regime tributário especial da zona franca de Manaus - Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Rodrigo Pacheco Pinto

16. Ttokenização de imóveis federais e interlocução entre devedor, PGFN, arrematante e cartórios: desafios ante a ausência de regulamentação de ativos digitais imobiliários no Brasil - Guiomar Rocha Pereira Magalhaes Bittencourt e Jonathan Barros Vita

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha – Faculdades Londrina

# PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X EXTRAFISCALIDADE

## PRINCIPLE OF ABILITY TO CONTRIBUTE X EXTRA-TAXATION

Manuela Saker Morais <sup>1</sup>  
Livio Augusto de Carvalho Santos <sup>2</sup>

### Resumo

O objetivo do presente artigo é verificar qual norma constitucional prevalece quando ocorrer um conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade. Neste contexto, a problemática é: caso ocorra um conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade, qual diretriz constitucional deve prevalecer? Para a elaboração do presente artigo, pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e como método de procedimento foi adotado o método monográfico. Os resultados alcançados foram que ambos são diretrizes constitucionais compatíveis devendo ser harmonizados de forma que ambos sejam aplicados, ou em situações excepcionais um é atenuado em razão do outro. Portanto, mesmo nos casos de extrafiscalidade deve ser respeitado a capacidade contributiva e apenas excepcionalmente a extrafiscalidade atenuará a sua eficácia, nos quais os fins almejados pela extrafiscalidade seja o alcance de outra diretrizes constitucionais.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva, Extrafiscalidade, Justiça fiscal

### Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is to verify which constitutional norm prevails when there is a conflict between the principle of contributory capacity and extrafiscality. In this context, the problem is: if there is a conflict between the principle of contributory capacity and extrafiscality, which constitutional guideline should prevail? For the elaboration of this article, the research developed was qualitative of the bibliographic documentary type, the method of approach chosen was the deductive one and as a method of procedure the monographic method was adopted. The results achieved were that both are compatible constitutional guidelines and should be harmonized so that both are applied, or in exceptional situations one is attenuated because of the other. Therefore, even in cases of extra-taxation the ability to contribute must be respected and only exceptionally will extra-taxation mitigate its effectiveness, in which the purposes sought by extra-taxation is the scope of other constitutional guidelines.

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito da Unimar. Especialista em Direito Empresarial e Direito de Trânsito pela Faculdade Legale. Graduada em Administração e Direito pela CESVALE. Coordenadora da Graduação em Direito da FAP.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Professor da Graduação em Direito da FAP. Professor convidado da Pós-Graduação Latu Sensu.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Ability to contribute, Extra-taxation, Tax justice

## **1 INTRODUÇÃO**

A Constituição Federal de 1988 no seu artigo 3º, inciso III, impõe ao Estado o dever de adotar políticas públicas para erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais.

No campo do direito tributário para a concretização desta diretriz constitucional faz-se necessário que o encargo tributário seja distribuído de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre a tributação arrecadada pelo Estado e a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Frise-se, que esta distribuição adequada do encargo tributário entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre os tributos arrecadados pelo Estado e a capacidade contributiva, é denominada de justiça fiscal

Ressalta-se, ainda, que além da finalidade arrecadatória o tributo também possui finalidade indutora.

Diante das duas diretrizes constitucionais apresentadas acima, princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade, surge a problemática: caso ocorra um conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade, qual diretriz constitucional deve prevalecer?

Desta forma, o objetivo do presente artigo é verificar qual norma constitucional prevalece quando ocorrer um conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida será qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem que será utilizado é o dedutivo e como método de procedimento será adotado o método monográfico.

Para cumprir com o escopo do presente artigo, o mesmo foi dividido em três tópicos. No primeiro tópico será densificado a Justiça Fisca, com o fito de compreender sua definição. No segundo tópico, será analisada a relação entre o principio da capacidade contributiva e a Justiça Fiscal, para compreender como o referido principio concretiza a Justiça Fiscal. Por derradeiro, no terceiro tópico, será analisada a relação entre capacidade contributiva e extrafiscalidade, com a finalidade de verificar se existe conflito entre as duas diretrizes constitucionais.

## **2 DENSIFICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

A priori, faz-se necessário delimitar o conceito de justiça. O termo justiça tem vários significados, a depender do contexto em que o termo é empregado. Assim, justiça pode ser ao

mesmo tempo um órgão do Estado, uma maneira de avaliar o que é direito, princípio moral, um sentimento e sinônimo de igualdade.

No que tange ao conceito de justiça, Menescal (2007, p. 35) salienta que “a justiça consiste na vontade firme e constante de dar a cada um o que lhe é devido”, este também é considerado um conceito clássico. Para melhor compreensão deste conceito a autora faz uma análise e conclui que é imprescindível delimitar a expressão “dar a cada um aquilo que é seu” para compreender e aplicar a justiça ao caso concreto.

Diante da necessidade de delimitar a expressão “dar cada um aquilo que é seu” a autora aponta como grande problema para realizar essa tarefa seria definir critérios para o que seria o seu de cada um. Nessa perspectiva, em face das dificuldades de definir os critérios para o que seria o seu de cada um, a autora elaborou um conceito para dar conta de todas as questões:

A justiça deve ser compreendida, fundamentalmente, no sentido de justiça social, a qual deve ser cada vez mais absorvida, institucionalizada e defendida pelo Direito. Assim, a justiça corresponde à compreensão das necessidades de cada indivíduo diante da hierarquia das necessidades essenciais da vida em sociedade, procurando-se um equilíbrio que contemple ambas da forma mais eficiente. Assim, a justiça é a identificação com o atendimento às necessidades da maioria, o que não significa o desprezo à racionalidade jurídica formal ou o abandono ao princípio da legalidade, mas sim com a garantia da efetivação do princípio da igualdade. (MENESCAL, 2007, p. 36)

Portanto, a justiça surgiria do convívio social, pois só com as relações entre os indivíduos poderia se pensar em igualdade, em necessidades coletivas. Fernando Aurélio afirma que “a justiça tem múltiplas definições, com significados imprecisos” (ZILVETI, 2004, p. 51) e com o fito de compreender melhor o que seria justiça utiliza-se tanto de ensinamentos de filósofos, como Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino e Kant, quanto de ensinamentos de juristas, como Kelsen e Bobbio. Após a análise da contribuição dos filósofos e dos juristas conclui que além de um parâmetro para estabelecer critérios para definir uma ordem de conduta pessoal e coletiva, inclusive permitindo o convívio social, a justiça está associada à liberdade que inevitavelmente está ligada à igualdade (ZILVETI, 2004), e depreendendo que “convém, então apurar o princípio da igualdade para melhor compreender a justiça” (ZILVETI, 2004, p. 66).

Ressalte-se, que os ensinamentos Aristotélicos foram de suma importância para esta conclusão, inclusive sendo imprescindível destacar que Zilveti apontou as tentativas de, a partir da teoria Aristotélica, estabelecer classes lógicas de justiça, sendo elas a justiça distributiva e a justiça reparadora (ZILVETI, 2004).

Dutra (2010) inicia a conceituação de justiça vinculando a valores culturais religiosos e morais de uma determinada sociedade, evidenciando que muito embora existirem diversos conceitos a depender da época e da sociedade que hodiernamente num mundo globalizado é possível se pensar em um conceito mais uniforme em grande parcela dele.

Como visto acima, a justiça seria então um valor a ser perseguido por todas as sociedades, entretanto, segundo a visão de Dutra (2010), esse conceito atrelado a valores teria evoluído e deixaria de ser abstrato, passando a ser positivado em alguns ordenamentos jurídicos como princípio jurídico:

Destarte, a justiça nasce como um valor, mas com o passar do tempo acaba ganhando maior concretude e se transforma em um sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico de um dado Estado, e é a origem de diversos princípios jurídicos. (DUTRA, 2010, p.18)

Complementa a autora que desse princípio norteador do sistema jurídico derivam outros princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade.

Cumprir destacar, que ao tratar da definição de justiça não se pode olvidar da relação desta com o direito, servindo o direito como parâmetro para a realização da justiça, como leciona Pezzi (2011, p. 61):

O direito constitui o meio de ordenação racional de uma comunidade organizada. Para cumprir essa função ordenadora, ele estabelece regras e cria instituições. Assim, o direito é, simultaneamente medida material e forma de vida coletiva. Como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça.

Na mesma linha de pensamento, Porto (2016) afirma que todos os ramos do direito almejam promover o valor da justiça, não sendo diferente o direito tributário, que também buscaria promover o valor da justiça. Aliás, quando o direito tributário regula a atividade tributária de forma a o valor da justiça ele estaria promovendo a justiça fiscal.

Após apresentar a relação entre justiça e direito, Pezzi (2011) explica que a justiça não é uniforme para todo o direito existindo critérios diferentes a depender do ramo do direito, ou seja, em cada ramo do direito foram eleitos critérios distintos para a realização da justiça. No caso particular do direito tributário estes critérios estão vinculados aos princípios, principalmente ao da igualdade e da capacidade contributiva.

A partir disto, podemos concluir que a justiça fiscal é uma espécie autônoma de justiça, dotada de critérios próprios.

Neste sentido, Menescal leciona que muito embora seja autônoma a justiça fiscal é a realização da justiça social na seara tributária, senão vejamos:

A consagração da Justiça Fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade. (MENESCAL, 2007, p. 38)

Na oportunidade, Pezzi (2011) delinea os contornos de justiça social a partir da superação das injustiças na repartição da renda, de forma a disseminar o bem-estar entre a sociedade.

Assim, a justiça tributária está intimamente ligada com a justiça social, considerando que com a concretização da justiça fiscal permitiria a concretização da justiça social, pois com a justiça fiscal o ônus tributário é distribuído adequadamente entre os indivíduos da sociedade, acarretando na redistribuição da renda e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais.

Neste sentido, a justiça fiscal e a justiça social pertenceriam à classe lógica de justiça distributiva, que nas palavras de Plauto Faraco “diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade” (AZEVEDO, 1998, p. 7).

Convergindo com tal pensamento, argumenta Mello (2013, p. 41), citando José Luis Saldanha Sanches, que justiça fiscal é sinônima de justiça tributária e de justiça distributiva:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. (MELLO, 2013, p. 41)

Torres (S.d.) afirma que a distribuição de rendas e a garantia do mínimo existencial são meios de realização da justiça social. Logo, diante da relação existente entre a justiça social e a justiça fiscal, podemos concluir que a garantia do mínimo existencial também deve ser considerada na concretização da justiça fiscal.

Corroborando com o a ideia de haver uma relação entre a garantia do mínimo existencial e a concretização da justiça fiscal, Peres utilizando dos ensinamentos de Torres leciona:

Para tratar da questão da justiça fiscal, além do exame dos elementos apontados, é importante observar a questão do mínimo existencial, incluída na problemática da liberdade. Para uma existência humana digna, o cidadão tem direito a satisfazer suas necessidades mínimas. Esse direito está ligado às condições iniciais de liberdade tema dos direitos fundamentais ou direitos humanos, e está em íntimo contato com a justiça fiscal. (PERES, 2013, p. 66)

Defende Conti (1997) que a justiça fiscal tem como principal fundamento a equidade, afirmando que “a justiça fiscal passa a ser aquela fundada na equidade; atingir-se-ia a justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes” (CONTI, 1997, p.12).

Acrescenta, ainda o autor, que para alcançar um sistema tributário ideal pautado na justiça fiscal é imperioso a aplicação dos princípios do benefício e da capacidade contributiva. Segundo o primeiro “a tributação realizar-se-á de modo que cada contribuinte participe na arrecadação dos tributos na medida dos benefícios que tenha obtido em função dos gastos realizados com os recursos do Estado” (CONTI, 1997, p. 14), já o princípio da capacidade contributiva determina que “os contribuintes devem colaborar para o financiamento dos gastos do Estado na proporção de sua capacidade de contribuição para estes gastos” (CONTI, 1997, p. 14).

Portanto, tanto a justiça fiscal quanto a justiça social buscam uma igualdade formal entre indivíduos de uma sociedade e para tanto se faz necessário a redistribuição de renda. A partir desta ótica, a justiça fiscal e a justiça social teriam como fundamentos a equidade e a redistribuição de renda.

De outro lado, Torres (S.d., p. 31-32) evidencia que numa sociedade complexa a distribuição de renda espontânea é impossível, enfrentando dificuldades o modelo de justiça social e surgindo um novo modelo de justiça a ser perseguido, a justiça política que é um modelo pelo qual o Estado tem um papel preponderante, atuando direta ou indiretamente, para a promoção do desenvolvimento, para tanto o próprio Estado seria responsável por promover a redistribuição de rendas.

Voltando a obra de Pezzi, a autora afirma que a justiça fiscal pode ser entendida nos sentidos sintático, semântico e pragmático:

O primeiro, reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal atua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo com o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito. (PEZZI, 2011, p.65)

Além disso, a justiça fiscal seria tanto um princípio estruturante do direito tributário, de onde emanam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e do não confisco, bem como, critério para a interpretação da norma no momento de sua aplicação do caso concreto.

Aliás, segundo Giotti (2014) a justiça fiscal deve ser verificada na elaboração das leis, na interpretação durante a aplicação da lei e após a aplicação da lei com a concretização do direito no caso concreto avaliando se a carga tributária é sustentável segundo os critérios da intensidade da carga tributária para os contribuintes e quanto as reais necessidades das receitas públicas.

A partir disto, podemos concluir que o sistema tributário deve nortear-se pela justiça fiscal de modo a balancear os deveres e direitos dos indivíduos, ou seja, de modo que o dever de recolher os tributos seja distribuído de forma equânime entre os indivíduos respeitado o direito à propriedade, a igualdade e a capacidade contributiva de cada um.

Convém destacar que a justiça fiscal além de servir como parâmetro para repensar a ordem tributária para que a tributação seja distribuída de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, respeitando a capacidade contributiva individual, o que permitiria a redistribuição de rendas, é importante instrumento de cidadania, considerando que permite que cada indivíduo contribua, dentro de suas possibilidades, para suprir os gastos do Estado em suas atividades e conseqüentemente na distribuição do bem comum.

Como se observou existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal, assim, com o fito de delimitar os conceitos apresentados passaremos a analisar, inicialmente, os objetivos e as atribuições do Estado no recolhimento de tributos, ou seja, iremos buscar estabelecer uma relação entre o modelo de Estado, a tributação e a justiça fiscal.

### **3 A JUSTIÇA FISCAL E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Ao estudarmos o conceito de justiça fiscal ficou demonstrado que este está associado à distribuição adequada do ônus da carga tributária respeitando a capacidade de cada um em suportá-la, bem como que existem vários dispositivos constitucionais que almejam alcançá-la. Dentre elas se destaca o que positivou o princípio da capacidade contributiva. Nas palavras de Fernando Aurélio Zilveti “a melhor expressão de justiça fiscal é a capacidade contributiva” (ZILVETI, 2004, p. 124).

Aproveitando as lições de Conti (1997), já expostas anteriormente, temos que para haver um sistema tributário ideal é necessário que o mesmo esteja consoante o ideário da justiça fiscal, o que só poderá ser alcançado com a aplicação de dois princípios, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Com a aplicação destes dois princípios teríamos que o contribuinte arcaria com o encargo tributário na medida da sua capacidade de contribuição e na medida em que se usufruísse dos benefícios custeados com recursos públicos. Portanto, os dois princípios são indissociáveis tanto entre si como na relação de ambos com a realização da justiça fiscal.

Segundo Baptista (2007, p. 130) “o princípio da capacidade contributiva em sua essência é um dos vetores da Justiça Distributiva na medida em que visa a distribuir os encargos tributários a cada um segundo a sua capacidade econômica de contribuir”.

No mesmo sentido, Iatarola (2005) citando Tipke, ressalta que a justiça no ramo do direito tributário é alcançada pela isonomia, que por sua vez é guiada pelo princípio da capacidade contributiva. Sendo este o princípio com critérios mais justo para a aplicação do princípio da igualdade.

Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva é princípio inerente à justiça fiscal uma vez que preconiza a tese igualitária, inclusive é o principal princípio de justiça fiscal considerando que na sua observância traz como reflexo a observância de direitos humanos fundamentais da limitação do poder de tributar.

Azevedo (2013) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo, momento em que deverão ser analisadas as desigualdades naturais existentes para impor alguma espécie de discriminação na graduação do tributo, somente sendo justa a atividade tributária do Estado se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Portanto, conforme a autora o princípio da capacidade contributiva é o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tributária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos. Em outras palavras, no momento de legislar para instituir ou majorar um tributo, graduando segundo a capacidade

econômica, deve ser adotado um critério de diferenciação. Entretanto, Azevedo (2013) afirma que só haverá justiça fiscal ao escolher o critério de diferenciação deverá se o tratamento diferenciado estiver em conformidades com as diretrizes da Constituição Federal.

Diante do acima exposto fica claro que a capacidade contributiva é a medida para a justiça fiscal. Por oportuno, destacamos que segundo Porto (2016, p. 97), citando Tipke, “a avaliação da capacidade contributiva, como medida da tributação, impõe a preservação de um mínimo existencial, partindo-se da premissa de que assegurar a existência digna é compromisso estatal”.

Não podemos nos olvidar da proteção à propriedade, que proíbe a tributação excessiva ao ponto de configurar o confisco, devendo também ser considerada a vedação do confisco na graduação do tributo, ou seja, o confisco assim como o mínimo existencial é um parâmetro para a capacidade contributiva. Porto corrobora com o entendimento de que o não confisco está relacionado com a capacidade contributiva.

“Por outro lado, mesmo que observada a proteção do mínimo vital, não se pode admitir que a tributação seja graduada num patamar que imponha restrição ao direito de propriedade, livre iniciativa e até mesmo à liberdade. Nesse sentido, além de um limite mínimo, a tributação possui um limite máximo, calcada na ideia de vedação de confisco.” (PORTO, 2016, p. 97)

Trilhando essa faixa, para que a tributação seja considerada justa, dentro das diretrizes da capacidade contributiva, é necessário que a capacidade contributiva não ultrapasse os limites do mínimo existencial e do não confisco.

Por fim, Ricardo Lobo Torres, citado por Gregório (2011, p. 61), “a capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Por outro lado, mesmo reconhecendo a importância do princípio da capacidade contributiva Baptista faz uma crítica à eficácia do princípio alegando que “o sistema tributário brasileiro se assenta na regressividade, ou seja, aqueles que têm menor capacidade contributiva é que arcam com a maior carga tributária”. (BAPTISTA, 2007, p. 129). Afirma ainda que a eficácia depende do grau de desenvolvimento do povo, trazendo a lição de Hugo de Brito Machado:

A eficácia do princípio da capacidade contributiva, como eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define

o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos. (BAPTISTA, 2007, p. 130)

Outra crítica de Baptista (2007) é quanto à avaliação da capacidade econômica de contribuir na distribuição dos encargos tributários a cada, não devendo essa avaliação se resumir apenas nos bens patrimoniais do indivíduo, mas também deve considerar suas condições pessoais, tais como: “estado civil, saúde, os encargos de família, inclusive a origem das rendas para efeitos de imposições diferenciadas, conforme resulte apenas do trabalho, do emprego de capitais ou de combinação de ambos” (BAPTISTA, 2007, p. 130).

Vale destacar, que mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva Baptista não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal, ao contrário, vai além, afirmando que além de justiça fiscal é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva.

Segundo Baptista (2007, p. 130) “tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados”. Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Vale destacar, que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada respeitando a capacidade contributiva é necessário a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social.

Nessa mesma linha, Baptista dispõe:

Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar à sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e melhora da vida delas redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.

A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção de consumo) e imateriais (acesso a cultura, educação e lazer). (BAPTISTA, 2007, p. 131)

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatarola anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os

indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria da justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica, porém, posteriormente, concretizaria a justiça social permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

Por fim, em face da importância do princípio da capacidade contributiva para a concretização da justiça fiscal e das dificuldades em aplicá-lo de forma eficaz, demonstra-se imprescindível um exame sistemático de seu conteúdo, características e da maneira como esse princípio se relaciona com a extrafiscalidade tributária.

#### **4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE**

Conforme visto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva é corolário da justiça fiscal, tendo um amplo alcance e aplicação, e se relaciona intimamente com os princípios constitucionais da solidariedade, da igualdade e do não confisco. Destacamos que durante a demonstração da relação do princípio da capacidade contributiva com os referidos princípios constitucionais a extrafiscalidade foi apontada como possível exceção tanto ao princípio da igualdade quanto do princípio do não confisco.

Neste contexto, surgem questões como a extrafiscalidade também é exceção à aplicação do princípio da capacidade contributiva? Os casos em que a extrafiscalidade vai ser aplicada sem a devida análise da capacidade contributiva são compatíveis com a justiça fiscal e com a constituição federal?

Tais questões são fundamentais para o presente trabalho considerando que em alguns casos o princípio da capacidade contributiva aparentemente colide com a extrafiscalidade, principalmente nos casos em que a tributação pretender o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais. Ademais, uma das finalidades das extrafiscalidade é o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais, sendo a redução das desigualdades sociais a partir da tributação adequada, tendo como consequência lógica a inclusão social, o objetivo pretendido pelo presente estudo.

Para melhor compreensão do tema faz-se necessário uma definição adequada da extrafiscalidade para posteriormente analisar as consequências/efeitos da utilização da extrafiscalidade no campo social e econômico.

Regina Costa, com supedâneo em Geraldo Ataliba, define a extrafiscalidade como:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. (COSTA, 2012, p. 75)

Com o objetivo de definir extrafiscalidade Zilveti traça a diferença entre esta e a parafiscalidade a partir da teoria de Rubens Sousa, aduzindo que “a extrafiscalidade tem uma finalidade regulatória, enquanto a parafiscalidade tem o condão de custear atividades do Estado, no exercício do poder de polícia” (ZILVETI, 2004, p.191). Desta distinção, o doutrinador extrai que a extrafiscalidade é uma forma de classificação dos tributos em conformidade com a sua finalidade, destarte seriam tributos extrafiscais os que te finalidade de estimular ou desestimular condutas de acordo com a política de governo.

Conforme Nobre Júnior com a cobrança dos tributos extrafiscais o interesse não é só arrecadar, mas também perseguir “proveito que se manifesta através da correção de distorções sociais ou econômicas anormais” (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 95).

Silva teceu, a respeito, importantes observações:

A extrafiscalidade, pois, pode se manifestar pela majoração da carga tributária ou pela desoneração fiscal, entretanto, deve sempre desestimular qualquer comportamento que não busque a maior efetividade social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. (SILVA, 2010, p. 92)

Quanto à extrafiscalidade manifestada através da majoração tributária, cabe ressaltar que sua finalidade não é arrecadar, mesmo que na sua aplicação acarrete o efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos. A verdadeira função dessa maneira é “a realização do bem comum pela efetivação dos direitos fundamentais e, dos princípios constitucionais, pois a tributação representa um instrumento potencialmente eficaz à realização indireta dos direitos fundamentais”. (SILVA, 2010, p. 95)

No que diz respeito à extrafiscalidade manifestada por meio da desoneração fiscal, Leão doutrina que esta pode ser implementa por meio de “isenções, benefícios fiscais, parcelamentos, progressividade ou regressividade de alíquotas” (LEÃO, 2015, p. 34), e afirma que a partir de distinções entre os atores econômicos tem o fito de atingir uma justiça fiscal com desenvolvimento econômico equânime em todas as regiões da nação.

Ainda sobre extrafiscalidade manifestada por meio da desoneração fiscal, Silva vai além do entendimento apresentado por Leão, pois segundo ele, estes mecanismos de manifestação da extrafiscalidade além de ter “a finalidade de assegurar e estimular o

desenvolvimento de determinada região ou de determinada atividade, de interesse comum” (SILVA, 2010, p. 93), também tem a finalidade de concretizar determinados direitos fundamentais.

Deste modo, para Silva a concretização de direitos fundamentais é objetivo almejado tanto na extrafiscalidade manejada pela majoração tributária quanto pela manejada pela desoneração fiscal, já o estímulo ao desenvolvimento de determinadas atividades ou regiões é objetivo almejado pela extrafiscalidade manejada pela desoneração fiscal.

Cabe ressaltar que na classificação que utiliza como critério a prevalência da função fiscal ou extrafiscal, este critério de classificação não é absoluto, pois, conforme esclarece Ricci (2015, p. 45) “por mais que determinadas espécies tenham maior aptidão fiscal ou extrafiscal, por exemplo, nenhuma espécie será pura”. Assim, mesmo que um tributo tenha função preponderantemente fiscal pode ser utilizado como ferramenta de implementação de políticas públicas, estimulando ou desestimulando determinadas condutas.

Do mesmo modo, Silva leciona que “qualquer imposição fiscal, trata-se de certa intervenção estatal, razão pela qual se pode afirmar que até mesmo os impostos que visam apenas arrecadar acabam tendo um certo grau de extrafiscalidade” (SILVA, 2010, p. 92).

Complementa Leão (2015) que os efeitos fiscais e extrafiscais podem conviver harmoniosamente na mesma norma, evidenciando que “os efeitos não fiscais dos tributos existem em maior ou menor grau na exação, independentemente se estes efeitos não fiscais foram ou não considerados quando da elaboração do enunciado normativo” (LEÃO, 2015, p. 34).

Estabelecidos os contornos gerais sobre a extrafiscalidade, retomamos a questão da necessidade de respeito ao princípio da capacidade contributiva quando o Estado utiliza tributo com finalidade extrafiscal.

Com efeito, entende Tipke que a capacidade contributiva é incompatível com a extrafiscalidade. A seguinte passagem denota bem esse entendimento:

Um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva. (TIPKE, 2002, p. 64)

Reafirma tal posicionamento ao tratar da extrafiscalidade nas contribuições sociais, sustentando que é possível a utilização de contribuições sociais, CSL, o PIS e a COFINS, com

finalidades extrafiscais desde que respeitado o disposto no art. 195, § 9º da CF, bem como, que nestas situações não se aplicam o princípio da capacidade contributiva.

Nessa direção é o escólio de Juliana Wernek de Camargo (2008, p. 113) para quem “o princípio da capacidade contributiva cede espaço, quando se trata de tributação extrafiscal, em razão dos objetivos de interesse econômico-social ou cultural que são perseguidos pelo nosso ordenamento jurídico com a instituição do tributo”.

Com apoio na doutrina de Canotilho, ao posicionamento acima Camargo acrescenta que não há conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade, pois os dois devem ser harmonizados já que os princípios podem ser sopesados e ponderados de acordo com valores e seus pesos.

Conclui que nesta ponderação o princípio da capacidade contributiva cede espaço à outros interesses, que se propõe com a instituição do imposto, tutelados pela Constituição. Destaque-se passagem de Camargo nesse sentido:

É certo que a imposição de tributos extrafiscais não visa à isonomia tributária, realizada pela observância do princípio da capacidade contributiva, mas à igualdade genérica, corolário do princípio republicano. Isto é, busca-se erradicar a pobreza, as diferenças regionais, sociais e culturais, oferecendo-se condições de existência digna a todos. (CAMARGO, 2008, p. 114)

Em sintonia com a teoria apresentada por Camargo, Canazaro (2015) sustenta que o princípio da capacidade contributiva cederá espaço à concretização de princípios inerentes à orientação de condutas, ou seja, da extrafiscalidade. Aduz, ainda, que “na tributação extrafiscal, há de se promover a igualdade, todavia, o critério a ser adotado não é o da capacidade contributiva, mas sim outros, vinculados ao interesse econômico e social” (CANAZARO, 2015, p. 41).

Esse posicionamento encontrou resistência em Buffon e Matos, que, em acurado trabalho científico oportunamente salientaram que “uma vez observados determinados limites, as discriminações perpetradas pela extrafiscalidade não afrontam ao princípio da igualdade” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 194) fundamenta esta teoria no fato de que a extrafiscalidade tem como finalidade concretizar objetivos, princípios e direitos fundamentais previstos na constituição federal. Por conseguinte, a extrafiscalidade deve ser compatível com estes objetivos, princípios e direitos fundamentais, o que evidencia a compatibilidade deste instrumento com o princípio da capacidade contributiva.

Buffon e Matos se utilizam da doutrina de De Mita para demonstrar que a capacidade não é afastada em todos os casos de tributação com finalidade extrafiscal. Vejamos:

Contudo, salienta-se que mesmo na tributação extrafiscal deve ser respeitado o princípio da capacidade contributiva, pois ainda que preordenada a fins extrafiscais, a tributação deve ter como pressuposto um fato relevante do ponto de vista econômico, que se constitua em manifestação de riqueza. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 195)

A esse respeito, Regina Helena Costa em estudo específico sobre o tema, esclarece que existem na doutrina duas correntes, a primeira corrente defende a incompatibilidade do princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade, esta corrente é preexistente à corrente que tenta compatibilizar os dois institutos. Destaca-se que a autora filia-se à segunda corrente dado que “a observância da capacidade contributiva não resta completamente afastada quando da tributação extrafiscal” (COSTA, 2012, p. 77).

Neste cerne, expõe que o legislador não pode olvidar-se da preservação dos limites previstos na constituição indissociáveis do princípio da capacidade contributiva, apontado como limites: a manutenção do mínimo vital, o não confisco e direitos constitucionais, pois tais limites “são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco” (COSTA, 2012, p. 77).

Para robustecer sua tese a autora analisa a relação entre o princípio da capacidade contributiva e da isenção e da imunidade tributárias, que reportam à extrafiscalidade. Inicia a análise qualificando as isenções como técnicas e políticas e as imunidades como ontológicas e políticas. Evidencia que as isenções técnicas e as imunidades ontológicas estão relacionadas à concretização e efetivação da igualdade, logo não colidem com o princípio da capacidade contributiva, já as isenções e imunidades políticas têm como objetivos prestigiar e promover outros princípios constitucionais, bem como beneficiam, eventualmente, pessoas que possuem capacidade contributiva, conseqüentemente são exceções ao referido princípio.

Notadamente, o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade são diretrizes constitucionais compatíveis devendo ser harmonizados de forma que ambos são aplicados, ou em situações excepcionais um é atenuado em razão do outro, ou seja, mesmo na extrafiscalidade deve ser respeitado a capacidade contributiva e apenas excepcionalmente a extrafiscalidade atenuará a sua eficácia, nos quais os fins almejados pela extrafiscalidade seja o alcance de outra diretrizes constitucionais.

Acrescenta-se, que o princípio da capacidade contributiva inclusive pode ser utilizado para analisar a constitucionalidade de um tributo extrafiscal, ou seja, o princípio da capacidade contributiva limita a utilização da extrafiscalidade.

Na mesma linha de pensamento, Dantas leciona

Adicionalmente às ideias desenvolvidas, a compreensão de como a influência normativa do princípio da capacidade contributiva possui abertura hermenêutica para guiar o uso dos impostos extrafiscais que expressem finalidade ambiental à medida que diminui a liberdade de conformação do legislador oferta mais uma forma de controlá-los, pautada esta na interferência desse princípio na aferição de constitucionalidade da lei que atribui determinadas faculdades aos Poderes Executivo (v.g., alteração de alíquotas) ou Legislativo (v.g., isenção). Dessa maneira, não somente a impossibilidade de autorização da faculdade de discricionariedade ao agente público mostra-se como possível parâmetro para o controle do uso daqueles impostos, conquanto também se possa verificar se a lei que carrega as condições específicas e objetivas da alteração de seus aspectos quantitativos desobedece a exigências constitucionais extraídas do conteúdo normativo da capacidade contributiva. (DANTAS, 2013, p. 111)

Podemos considerar, pelo exposto, que a extrafiscalidade sempre encontrará fundamento no texto constitucional, mas nem sempre terá como objetivo a realização da Justiça Fiscal, entretanto não poderá se olvidar da realização da justiça social, devendo sempre almejar o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais.

Em sendo assim, e tendo-se tratado acerca da conceituação de capacidade contributiva, do princípio da capacidade contributiva, delimitado o seu alcance e a patente relação aos princípios, diretrizes e extrafiscalidade prevista na constituição federal, o próximo capítulo buscará apontar como se aplica o princípio nos tributos indiretos incidentes no alimento como elemento integrante do mínimo existencial de forma a reduzir as desigualdades sociais.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como se observou existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal. Em razão dos múltiplos significados de justiça fiscal, e lembrando o significado pelo qual a justiça fiscal seria sinônima de avaliação do modo de distribuir os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes.

Além disso, a justiça fiscal seria tanto um princípio estruturante do direito tributário, de onde emanam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e do não confisco, bem como, critério para a interpretação da norma no momento de sua aplicação do caso concreto.

Conforme demonstrado existe uma relação estreita entre a justiça fiscal e o princípio constitucional da capacidade contributiva, sendo o princípio constitucional da capacidade contributiva instrumento para concretização da justiça fiscal. Muito embora não reste dúvidas sobre a importância do princípio da capacidade contributiva para a concretização da justiça

fiscal, observou-se uma dificuldade em aplicá-lo de forma eficaz já que o referido princípio é permeado de ambiguidade e imprecisão.

Ocorre, que mesmo demonstrando a relevância deste princípio para a concretização da Justiça Fiscal alguns autores sustentam a possibilidade de afastar a aplicação da capacidade contributiva, frente à finalidade extrafiscal da tributação. Entretanto, na análise de possível conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade evidenciou-se que ambos são diretrizes constitucionais compatíveis devendo ser harmonizados de forma que ambos sejam aplicados, ou em situações excepcionais um é atenuado em razão do outro.

Por fim, constata-se que a extrafiscalidade sempre encontrará fundamento no texto constitucional, mas nem sempre terá como objetivo a realização da Justiça Fiscal, porém não poderá se olvidar da realização da justiça social, devendo sempre almejar o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais.

Portanto, mesmo nos casos de extrafiscalidade deve ser respeitado a capacidade contributiva e apenas excepcionalmente a extrafiscalidade atenuará a sua eficácia, nos quais os fins almejados pela extrafiscalidade seja o alcance de outra diretrizes constitucionais.

## **REFERÊNCIAS**

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Justiça distributiva e aplicação do direito*. Porto Alegre: Fabris, 1998.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva*. 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CAMARGO, Juliana Wernek de. *O IPTU como instrumento de atuação urbanística*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANTAS, Eric de Moraes e. Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental. 165 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. de; ABRAHAM, M. (Org.). Tributação e justiça fiscal. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

LEÃO, Celina Gontijo. ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada. 144 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2015.

MELLO, Elizabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS. 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MORSCH, Natália de Azevedo. Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais. 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PERES, Eliane Lamarca Simões. Justiça fiscal e progressividade. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limitação à tributação no estado democrático de direito. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PORTO, Éderson Garin. A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

RICCI, Henrique Cavalheiro. Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. Curitiba: Juruá, 2015.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social. 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal, in *Revista de Direito Tributário* nº 70. São Paulo: Malheiros, S.d., p. 27-39.

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