XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION CAPACITY AND THE PRINCIPLE OF EQUALITY

José Edmilson de Souza Lima
Manoel Régis Berigo De Andrade Neto

Resumo

Sem a pretensão de obter uma resposta de caráter absoluto e singular, o objetivo do presente estudo é pesquisar, ao menos, algumas das várias faces que envolvem a noção de direito, tributo e justiça na concepção dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, com o desejo de identificar os elementos que garantem o mínimo existencial dos contribuintes. Tem ainda, este artigo, o objetivo de investigar e comparar a ideia de igualdade e capacidade contributiva, bem como princípios garantidores do do não confisco das pessoas físicas e jurídicas, como promotores da justiça social fiscal. Discorrer sobre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade é missão das mais nobres, pois, constitui-se em tarefa, por si só, complexa, além de atual e necessária ao estudo das relações jurídicas entre Estado e contribuinte. O texto constitucional é um produto do meio social que serve de instrumento e não fim em si mesmo, para a construção do valor maior que é a justiça, cuidando da paz social e a convivência harmônica dos homens que nascem com direitos inalienáveis à propriedade, à vida e à liberdade.

Palavras-chave: Capacidade contributiva, Igualdade, Justiça, Mínimo existencial, Tributos

Abstract/Resumen/Résumé

Without intending to get a absolute and unique character of response, the aim of this study is to research at least some of the many faces that involve the notion of law, tax and justice in the design of the principles of ability to pay and equality, with the desire to identify the elements that guarantee the existential minimum of taxpayers. Has also this article, in order to investigate and compare the idea of equality and ability to pay, as well as guaranteeing the principles of non-confiscation of individuals and companies, as promoters of tax social justice. Discuss the principles of ability to pay and equality is the most noble mission, therefore, constitutes a task in itself, complex, and current and necessary to study the legal relations between the state and taxpayers. The Constitution is a product of the social environment that serves as an instrument and not an end in itself, to build the largest value that is justice, taking care of social peace and harmonious coexistence of men who are born with inalienable rights to property, life and liberty.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Ability to pay, Equality, Justice, Existential minimum, Taxes

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo analisar e investigar o princípio da capacidade contributiva em face do princípio da igualdade na cobrança de tributos sobre as pessoas físicas e jurídicas.

É pertinente salientar que independentemente do pensamento de cada um, os membros de uma sociedade acreditam e defendem a criação e a manutenção do Estado, assim como a instituição de um Contrato Social. A manutenção do Estado gera um custo, que deve ser cobrado de todos com igualdade e justiça respeitando a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Assim, é importante observar que a capacidade contributiva está estreitamente ligada à noção de justiça a qual, ao lado da igualdade, representa um dos pilares da democracia e condição primordial para que os tributos alcancem o objetivo desejado, respeitando-se sempre a garantia do mínimo existencial, que é uma porção da renda que as pessoas devem destinar às suas necessidades vitais para a manutenção de uma existência digna, seja ela uma pessoa física ou jurídica, sob pena de caracterizar confisco que a Constituição de 1988 no art. 150, inc. IV, não admite.

Pretende investigar se é possível falar de igualdade e capacidade contributiva, e, em que medida o princípio da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, é compatível com o princípio da igualdade no Direito Tributário.

A justificativa para esta investigação científica concentra-se na necessidade de explorar o tema no contexto atual, trazendo a discussão assunto de relevante interesse para os contribuintes pessoa física e jurídica.

O entendimento buscado nesse trabalho é analisar se o princípio da capacidade contributiva constitui um meio apto à promoção da almejada justiça fiscal levando-se em conta o princípio da igualdade na tributação, traçando um paralelo entre exceções do princípio da igualdade que justifique o princípio da capacidade contributiva citando alguns tributos.

2. CONCEITO DE IGUALDADE SOB A PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE FORMAL, MATERIAL E TRIBUTÁRIA

2.1. IGUALDADE FORMAL

A Constituição do Brasil de 1988 abrangeu o princípio da igualdade em seu artigo 5°, caput, dizendo que “todos são iguais perante a lei, e homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”. Dessa maneira, claro está que o referido princípio estabelece de maneira singular que os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades. Todavia, este tratamento desigual deve achar seu apoio de validade na Constituição Federal de forma fundamentada e em proveito daqueles que menos tem.

Aristóteles deu ênfase especial à Justiça no Livro V, que é destinado à virtude da justiça dizendo que a Justiça é a virtude mais completa, ou seja, a justiça é a mãe das virtudes e a justiça está associada à igualdade (AMARAL, 2001, p.16). Contudo Aristóteles entende que não dá para tratar completamente igual todas às pessoas, por que cada um tem seu merecimento, um merece mais, outro merece menos. E o que é justiça? É dar a cada um, o que é seu, o que é seu para cada um. O que é justo para um, não é exatamente justo para o outro. Se aplicar a justiça é tratar todos de maneira igual, igual para cada um, na medida de cada um, por isso, afirma que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Aplicar o princípio da igualdade é também tratar desigualmente em virtude disso (ARISTÓTELES**,** 1979, p.124-5). Aristóteles afirmava repetidas vezes, que o termo igualdade consistia em tratar igualmente os desiguais de forma desigual, mas quem são os iguais e quem são os desiguais? Que norma de julgamento, sem ofensa a igualdade, autoriza distinguir pessoas e situações em grupos separados para fins de tratamento jurídico diversos? Que espécie de igualdade bloqueia e que tipo de desigualdade concede a discriminação de situações e pessoas sem despedaçar e ofender aos objetivos do princípio constitucional da igualdade? Sendo um homem magro e o outro gordo, por acaso devemos tratar o magro de uma maneira e de forma diferenciada o gordo? É certo que a resposta seria negativa. E se a lei estabelecer que em cerimônias militares oficiais, só poderão fazer parte os soldados magros e esbeltos, alguém contestaria? Por certo que não! Então a pergunta que não quer calar: por que no primeiro exemplo contestou-se lhe a juridicidade, admitindo-a na segunda? Se adivinhar com a razão porque em um caso o discrímen é ilegítimo, e, em outro legítimo, entenderemos com clareza o conteúdo da igualdade (MELLO, 2014, p. 9).

O princípio da igualdade não permite o tratamento desuniforme, todavia, este tratamento desigual deve achar seu apoio de validade na Constituição de forma fundamentada e em proveito daqueles que menos tem.

A igualdade formal, que é aquela derivada da lei, deve ter como intento situar a pessoa em igualdade material. Se educação é direito de todos (igualdade formal) e o Estado não providenciar condições de acesso à educação pública para aqueles que não podem pagar, tal afirmação nada valeria.

Observando as lições de J.J. Gomes Canotilho, a igualdade na lei deve buscar justiça pessoal, exigência de igualdade material através da lei e igualdade justa. Ela deve antecipar efeitos jurídicos similares para todos os indivíduos que possuam características semelhantes (CANOTILHO, 2000, p. 417- 419).

É manifesto que o Estado para realizar a atividade estatal e atender as incontáveis necessidades da coletividade precisa de recursos, e uma das substanciais preocupações do Estado é conseguir valores monetários através de receitas públicas para ter subsídios financeiros capaz de financiar sua atuação. Os tributos, sem dúvida representam a principal nascente desses recursos.

A igualdade perante a lei consiste na obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, de acordo com o que eles estabelecem, ainda que delas resulte uma discriminação, caracterizando a igualdade puramente formal, enquanto a igualdade na lei exige que, nas normas jurídicas, não exista distinções que não sejam autorizadas pela Constituição.

O Estado não pode intervir para garantir privilégios à determinada categoria de indivíduos, pois, fundam-se na igualdade jurídico-formal no plano político de caráter puramente negativo, visando abolição dos privilégios, isenções pessoais.

A igualdade formal sempre que é chamada, refere-se ao Estado visto sob sua natureza formal e resulta da concepção política do Estado de Direito, que é baseado na lei igual para todos.

É importante saber quem surge como destinatário do princípio jurídico da igualdade formal. Se o legislador, que ao criar a norma não abalará o acordo de igualdade conferindo exigências presentes em uma dada coletividade e tratando vagamente de maneira igual a todos, ou, é o aplicador que deverá aplicar a lei sem distinção a todas as partes, e, ainda, se o princípio é aplicável a ambos.

O surgimento do Estado Social mostra que a igualdade observada pelo aspecto formal no Estado Liberal não foi o bastante para igualar as pessoas.

Foi então que Estado passa a intervir ajudando na execução desses direitos constitucionais. E como bem salienta Cármen Lúcia Antunes Rocha a lei que apenas desenha

a igualdade entre os homens não é o bastante se não for seguida, ladeada de mecanismos aptos a transformá-lo num princípio efetivo (ROCHA, 1990, p. 39).

Cármen Lúcia Rocha sustenta que o Estado não pode conceber legalidades discriminatórias e desigualadoras e a lei deve tratar de forma diferenciada aquele que se encontra numa situação social e econômica menos favorecida, estabelecendo regras no sentido de buscar o equilíbrio adequado.

Se a lei geral e abstrata for aplicada a todos indistintamente em pé de igualdade poderá gerar injustiças sociais e ao analisar o aspecto formal e material do princípio da igualdade, verifica-se que um não exclui o outro, ao contrário, se completam, e, assim, é responsabilidade do Estado diminuir as desigualdades sociais.

Afinal, como bem observa Bandeira de Mello, a lei, seja ela qual for, nada mais faz que, discriminar certos fatos da natureza ou atos do homem e emprestar-lhes conseqüências jurídicas específicas, o que torna relevante perquirir quais as discriminações intoleráveis juridicamente. A lei discrimina, toda lei é discriminatória. A questão é saber se esse discrímen é correto ou não. Qual é o critério para que se discriminem pessoas? É a lei que vai determinar quem deve ser tratado diferente (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p. 11). A lei discrimina atendendo a igualdade ao tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desiguais, pois, a igualdade absoluta é impossível.

Nós não nascemos todos iguais, mas nos tornamos iguais como parte de um grupo em razão de uma decisão que garante a todos direitos iguais.

Para Ingo Wolfgang Sarlet (2001. p. 89), é fundamental para o respeito da dignidade da pessoa humana a garantia da igualdade de todos, porém, a igualdade na lei não é suficiente para resolver as contradições criadas pela sociedade.

2.2 IGUALDADE MATERIAL

A igualdade material consiste em perceber a realidade prática, e investigar as diferenças existentes entre as pessoas menos favorecidas por algum aspecto social, econômico ou político, para então criar leis de conteúdo essencial que os favoreçam, e, desta forma alcançar o nível de igualdade das classes sociais e econômicas enaltecidas pelo sistema (BASTOS, 2001, p. 180).

A igualdade material é aquela que assegura o tratamento igualitário de todos os homens, resultando em igualdade real e comprovada de todos, na presença dos bens e recursos da vida.

É vital ressaltar que essas regras que autorizam diferenciar as pessoas, situações ou grupos, por alguma circunstância social ou econômica devem ser exercidas reunindo a razoabilidade para evitar quebra da isonomia e dos próprios valores inseridos na Constituição.

A lei perdendo o fundamento da proporcionalidade encaminha para a ausência de isonomia e por esse motivo a lei deve carregar a concessão de direitos consideráveis com o propósito de procurar a igualdade entre desiguais (SILVA, 2001, p. 140).

Na presença de desigualdades sociais deve-se buscar a igualdade real para pôr em prática a nivelação das posições desiguais, senão em vez de gerar o direito, gerar igualdades, gera mais desigualdades.

Contudo, o importante é identificar qual a grande questão e saber quais os preceitos utilizados para assegurar que a diferença acertada pela lei entre as várias pessoas, situações e grupos da sociedade, traga, de fato, a realização da igualdade material sem atingir os princípios constitucionais estabelecidos e sem agredir os objetivos difundidos no princípio da igualdade na Constituição e qual o melhor tratamento diferenciado deve ser aplicado utilizando um fundamento diante da observação de uma desigualdade numa situação real, e, assim, a parte desfavorecida possa atingir um nível compatível com as demais partes da sociedade.

De fato, o que se deve inquirir é o que é admitido como fundamento de discriminação, bem como investigar se há explicação racional, para, à vista do traço desigualador acolhido, outorgar o tratamento jurídico particular e próprio, construído em função da desigualdade aclamada.

Enfim, é necessário investigar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente guardam entendimento com os valores aclamados no sistema de normas constitucional.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, esses fundamentos que justificam um tratamento diferenciado e permitem atingir a igualdade material, são mecanismos utilizados pelo Estado para a conquista de uma verdadeira igualdade entre os membros de uma sociedade. Baseiam-se na atuação legislativa no sentido de efetivar a igualdade material através de fundamentos racionáveis, colocando à disposição do aplicador do direito, mecanismos garantidores da sua realização. Isto não quer dizer que qualquer tratamento diferenciado será permitido pelo direito, mas que é necessária uma razão suficiente, ou seja, justificável para a distinção de tratamento introduzida na ordem legislativa. Com amparo nessa linha de argumentação, verifica-se que para se atingir a verdadeira igualdade, as pessoas ou partes devem ser tratadas

diferentemente, mas esse critério diferenciador deve ser aplicado utilizando a ponderação em acordo com os valores constitucionalmente protegidos (MELLO, 2014, p. 21).

Igualdade material deve ser o tratamento medido, balanceado e ajustado de todos os indivíduos, dando a todos efetivas condições de oportunidades. Nela, as oportunidades devem ser concedidas igualmente a todos os cidadãos, na busca pela aquisição dos bens materiais para viver, tendo como meta igualar os cidadãos, assegurando a todos uma série de direitos e obrigações.

Na Constituição de 1988 existem inúmeras normas programáticas que buscam igualar e extinguir as desigualdades sócio-econômicas no Brasil. A esperança é que os princípios constitucionais e as normas que procuram diminuir as desigualdades materiais sejam considerados, para a realização da igualdade material.

2.3 IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Por ser muito abrangente, do princípio da igualdade brotam diversos outros previstos nos dispositivos constitucionais. Para exemplificar citamos o Art. 7º, XXX, que veta a diferença de salários por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil; o Art. 5º, XLII, que proíbe o racismo e art. 150, II, que prevê o princípio da igualdade tributária.

Diante da extrema relevância que o princípio da igualdade possui no sistema tributário, mesmo que previsto de forma geral no caput do art. 5º, o legislador constituinte originário resolveu por bem reiterá-lo no art. 150, II, que inaugura a seção das limitações ao poder de tributar.

Assim, fica claro e evidente que não há dois princípios distintos, mas somente um reforço, uma repetição legislativa no que diz respeito ao princípio da igualdade no direito tributário.

O que é ser desigual em matéria tributária? A medida é a capacidade contributiva. Essa é a conclusão da doutrina. Quando que eu posso tratar desigualmente o contribuinte? Quando o contribuinte tiver maior capacidade contributiva. Isso é igualitário, isso é aplicar essa igualdade e é a única regra de discriminação que esta disposta na Constituição.

Na verdade, somos seguros na asserção que mesmo que não houvesse a previsão do Art. 150, II da CF/88, o caput do art. 5º bastaria para que o princípio da igualdade tivesse

força impositiva em matéria tributária, devendo orientar a interpretação de todas as normas do sistema jurídico e não apenas áreas específicas.

O que o constituinte originário prescreve é a observância do princípio da igualdade tributária ao proibir que o legislador tributário institua tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente.

Carrazza pontua que não significa por claro, que as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas tão somente que precisam conferir o mesmo tratamento jurídico as que se encontram em igual situação (CARRAZZA, 2013, p. 477).

Para saber se houve ou não uma ofensa ao princípio da igualdade em matéria tributária é necessária analisar a regra matriz de incidência tributária nos seus cinco aspectos, apontar qual o elemento discriminado visto pela norma a ser analisada, verificar se há ligação coerente entre a discriminação e diferença de tratamento dada e também investigar se existe uma ligação de subordinação e adequação coerente entre a discriminação verificada e os princípios constitucionais (GONÇALVES, 1993, p. 75).

Serão tratados com igualdade aqueles com igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir (AMARO, 2006, p. 135-136).

Da mesma forma Carrazza entende que o princípio da igualdade está umbilicalmente relacionado com o da capacidade contributiva, uma vez que tributar os que apresentam maior riqueza significa colocar em prática a procura da igualdade material. Nesse sentido, o autor salienta que o princípio da capacidade contributiva alberga-se nas pregas do princípio da igualdade ajudando no campo tributário a realização dos ideais republicanos, pois, é de justiça que quem economicamente tem muito, pague proporcionalmente mais impostos do que aquele que tem menos. Quem tem mais contribui mais para a manutenção do Estado. As pessoas físicas e jurídicas devem pagar impostos de acordo com seus inventários de riqueza (CARRAZZA, 2012, p. 96-97).

O princípio da capacidade contributiva está ligado ao princípio da igualdade tributária na sua essência positiva no sentido de que o legislador está forçado a atribuir uma maior carga de tributos para aqueles detentores de maior capacidade de contribuir com as despesas para manutenção da coisa pública.

A Constituição tem como objeto dar subsídios ao Estado para alcançar o bem de todos. A tributação não pode ser imposta sem critérios, pois, ela alcança a todos com isonomia e justiça. O sacrifício econômico suportado pelo contribuinte pessoa física ou jurídica deve ser igual para todos os que se encontram na mesma situação jurídica (CARRAZZA, 2013. p. 87).

Para Carrazza é pelo modo de diferenciação que o legislador realiza a igualdade tributária material, chegando-se ao resultado da igualdade e da capacidade contributiva, que é precisamente a garantia de uma tributação justa.

3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS – CONCEITO E APLICAÇÃO – MÍNIMO EXISTENCIAL – PROIBIÇÃO DO CONFISCO E PROMOÇÃO DE JUSTIÇA SOCIAL

3.1 CONCEITO E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS

O nascimento do princípio da capacidade contributiva deu-se na Alemanha, mas foi na Espanha que se iniciou a discussão a respeito do mínimo existencial, fator reforçador do princípio da capacidade contributiva, elencado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição do Brasil de 1988, sendo uma espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, o qual deverá respeitar a capacidade contributiva do indivíduo, não podendo sobrecarregá-lo de forma a atingir o mínimo existencial para sua sobrevivência. Definido no ideal de justiça fiscal, o estudo do princípio da capacidade contributiva é de vital importância, inclusive como forma de efetivar a concreção do princípio da igualdade na seara do Direito Tributário.

O princípio da capacidade contributiva, que tem como origem, a igualdade e a justiça, surge como forma de limitar a vontade de arrecadar do Estado, evitando, assim, que este sufoque demais o contribuinte.

Compete relacioná-lo com os demais princípios constitucionais com o objetivo de verificar sua aplicação no sistema tributário brasileiro, especialmente no que tange aos limites mínimos e máximos possíveis para uma tributação justa e adequada.

O Brasil, na Constituição do Império de 1824, sob a influência dos ideais liberais, trouxe em seu artigo 179, inciso XV, a regra de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (DERZI, 2005, p.722).

Na Constituição de 1946 foi novamente reconhecido constitucionalmente no artigo 202 determinando que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Embora importante, em 1965 a Emenda Constitucional nº 18 revogou o artigo 202 da Constituição de 1946, excluindo a capacidade contributiva da Carta Magna, a qual se manteve na Carta de 1967 e na Emenda Constitucional nº 01 de 1969. Essas omissões nos textos constitucionais atrasaram o sistema tributário brasileiro.

Defendido por Baleeiro, o princípio da capacidade contributiva volta a ser considerada pelo constituinte na Constituição Cidadã de 1988, no artigo 145, parágrafo 1º, ressaltando que, "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, (...). A justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte pessoa física ou jurídica. de Tributar" (BALEEIRO, 2005, p. 687).

Um indivíduo pode ter condições econômicas para comprar bens necessários a sua existência mínima, todavia, pode não ter capacidade contributiva, para pagar tributos, pois, gasta toda a sua renda com o mínimo existencial (COSTA, 1996, p. 34-36).

Para a exata compreensão do conteúdo e conceito do princípio da capacidade contributiva, um dos principais pontos a ser analisado é a sua relação com o princípio da igualdade.

Embora haja divergência entre os doutrinadores a respeito da relação entre estes dois princípios, a imensa maioria dos que estudam acabam admitindo que o princípio da igualdade mostra-se e materializa-se, no campo do direito tributário, através do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da igualdade como um dever pleno pode ser aplicado em qualquer ramo do direito, pois, trata-se de um direito fundamental da pessoa humana.

Apesar desse ponto de vista, a doutrina buscou examinar esse entendimento de maneira a precisar a identificação do vínculo que existe entre capacidade contributiva e o princípio da igualdade.[1]

Pelo princípio da generalidade, sendo todos iguais perante a lei, todos pela lei devem pagar seus impostos e o fundamento de igualdade deve ser a capacidade de riqueza que cada contribuinte possui, uma vez que o tributo tem por objetivo obter recursos econômicos dos contribuintes para a manutenção do Estado. Todo cidadão que possui riqueza deverá pagar tributos de forma igual, sendo tributados de forma igual na medida da igualdade das riquezas que possuírem.

[1] Ibid., p. 40.

Ao tributar o Estado deve considerar o mínimo necessário digno, pois, esse mínimo é o patamar que o contribuinte possui para manter-se, e, no caso da empresa o mínimo vital para que ela prossiga gerando riquezas.

Essa tributação não pode vir a se tornar excessiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em comparação com diversos princípios e garantias constitucionais, como o direito ao trabalho, à livre iniciativa, proteção à propriedade, não poderá dificultar ou até mesmo intimidar o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita, nem tirar do contribuinte parcela substancial de propriedade segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto medida de graduação e limite da tributação.

Como princípio pleno, a igualdade atua em diversos campos, sendo que no tributário ela se desenvolve em vários sentidos. A capacidade contributiva é apenas uma das especificidades que agem com o intuito de realizar o ideal de justiça fiscal, pois, justiça é tratar todos de forma igual.

Todavia, a doutrina o vê como princípio livre, resultado lógico da igualdade, e demonstra que a hesitação não é um embaraço para a sua aplicação.

Klaus Tipke afirma que todo o princípio geral é dono de maior ou menor determinação, e que o conteúdo do princípio da capacidade contributiva é imprevisível, mas não indefinível.[2]

No sentido, objetivo ou absoluto, capacidade contributiva é a existência de uma riqueza capaz de ser tributada e no segundo sentido, o subjetivo ou relativo, constitui-se na fração dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais, ou seja, capacidade contributiva como norma de graduação e limite do tributo.

Verifica-se que pelo ponto de vista do preceito da capacidade contributiva revelam-se determinados mandamentos que deverão ser realizados para que se viabilize o emprego justo da tributação. A princípio essas regras são destinadas ao legislador que deverá respeitá-las na elaboração da norma tributária sob o risco de torná-la inconstitucional.

A largada da tributação é a necessidade de que o fato a ser tributado seja revelador de riqueza no sentido objetivo ou absoluto, pois, se o fato não demonstrar riqueza, não poderá o legislador incidir-lhe norma tributária.

O montante a ser tributado tem que levar em conta as especificidades do contribuinte, não podendo tocar na parcela destinada à sua manutenção, não podendo ser confiscatório.

---

[2] YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31-32.

Para Regina Helena Costa o conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que a expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza garantida da tributação.[3]

Carrazza apresenta a ligação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade. Em termos econômicos, quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, contribuir mais para a manutenção da coisa pública, pagando mais imposto do que aquele que tem menor riqueza. Paga mais, quem mais tem, do que aquele que tem menos.[4]

Carrazza afirma que a capacidade contributiva é objetiva, porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza, referindo-se à atividade de eleição do legislador de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas, denominados por Carrazza como fatos-signos presuntivos de riqueza.

Assim, ao criar-se um imposto, deve haver um conjunto de alíquotas variáveis e progressivas, aumentadas à medida que se aumenta a riqueza de cada um.

Se um contribuinte ganha 20 e paga 2 e outro ganha 200 e paga 20, os dois estão pagando de forma proporcional o mesmo tributo, no entanto, o sacrifício do primeiro contribuinte é incontestavelmente maior que o do segundo. Para Carrazza o princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, um contribuinte ganha 20 e paga 2, e outro que ganha 200 pague 25.

O princípio da capacidade contributiva pode ser definido como a capacidade que o contribuinte tem para pagar tributos. É a possibilidade de ser sujeito passivo dos tributos, sem que isso se caracterize abuso ao seu mínimo existencial ou tenha efeito confiscatório.[5]

Regina Helena Costa ensina que a classificação da capacidade contributiva pode ser absoluta ou objetiva, e, funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discrição legislativa, na medida em que não autoriza como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.[6] No que tange ao aspecto subjetivo, entende a jurista que, por ser utilizado como critério de graduação de impostos, atua como limite da tributação, preservando o

---

[3] COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 107.
[4] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2013. p. 97.
[5] Ibid., p. 100.
[6] COSTA, Regina Helena. Op. cit., 3ª ed., p. 28.

“mínimo existencial” e impedindo que a progressividade leve ao confisco ou a restrição de outros direitos constitucionais.[7]

Ao desenhar um paralelo entre o princípio da igualdade que justifique o princípio da capacidade contributiva e termos uma melhor compreensão do mandamento constitucional do artigo 145, parágrafo 1º, Ricardo Lobo Torres traçou um objetivo que busca excepcionar a aplicação do comando constitucional quando não houver viabilidade jurídica na sua incidência, ou seja, quando houver impossibilidade de medir a capacidade contributiva do contribuinte, dada às particularidades da exação, e um segundo objetivo visando dar adequação ao artigo 145 às ações extra-fiscais do Estado, permitindo-o atuar na busca de outros ideais que fogem ao simples recolhimento de tributos.[8]

Os parâmetros de limitação da tributação devem pautar-se pelo respeito à dignidade da pessoa humana, protegendo da tributação o mínimo existencial para a sobrevivência do indivíduo e a manutenção da empresa, protegendo-os do confisco.

Este é o ideal da justiça fiscal que se busca, garantindo uma tributação que satisfaça as despesas públicas, diminuindo as desigualdades sociais e promovendo o progresso econômico do país.

3.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O MÍNIMO EXISTENCIAL

A origem da teoria do mínimo existencial também é alemã, surgiu em 1873 quando se propagou a necessidade do instituto para resguardar da tributação um valor mínimo essencial e necessário à subsistência do contribuinte. Essa doutrina acabou influenciando outros países. Após a segunda guerra foi que a primazia do mínimo existencial solidificou-se, passando a constar nas principais Constituições da época.

A Constituição Brasileira de 1946, influenciada pela alemã, introduziu em seu artigo 15, parágrafo 1º, a regra de que “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita atividade econômica”.[9]

---

[7] COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 28-31.
[8] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13ªed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 96.
[9] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

A proteção do mínimo existencial pode ser perfeitamente retirada da Constituição Federal, pois, ainda assim, estará protegida pelo princípio da dignidade da pessoa humana e pelos mandamentos recomendados pelo Estado Social.

Assim, frente a essa compreensão principiológica, assenta-se o desejo protegido por Klaus Tipke de que o Estado não pode ao tributar, cobrar, retirar o que, como Estado Social, tem o dever de devolver.[10]

A relação entre o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial se desenvolve na medida em que a capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Existe entre os princípios uma ligação indissociável que delimita o poder que o Estado tem de tributar, pois, a capacidade contributiva é um limite ao poder de tributar.

O Direito Tributário baseado na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte deve preservar e proteger da tributação o mínimo existencial, não podendo penetrar nesse universo, sob pena de inconstitucionalidade. A grande precaução da tributação hoje não se restringe à função de arrecadar, mas de promover uma real justiça social fiscal capacitada a distribuir riquezas e assegurar o desenvolvimento econômico da sociedade.

Luciano Amaro expõe com precisão que o princípio da capacidade contributiva influencia-se no ordenamento natural das coisas, pois onde não houver riqueza de nada adianta instituir imposto, pois, não se poderá pagá-lo. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência, quer-se preservar o contribuinte, evitando uma tributação excessiva não condizente com sua capacidade contributiva comprometendo os seus recursos para sobreviver, ou para o livre exercício da profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício dos seus direitos fundamentais.[11]

Em relação à definição do montante a ser considerado como mínimo para uma existência digna, não é razoável conceber um quantum fixo. O valor varia conforme as necessidades da população em determinada época, local e conjuntura econômica. É um conceito elástico, a ser definido no caso concreto.

Não existe capacidade contributiva quando apenas existe o mínimo existencial para sobreviver, ela existirá apenas depois que esse limite ao mínimo existencial for ultrapassado.

---

[10] YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

[11] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 138.

Para Carrazza os impostos quando corretos, afinados com a capacidade contributiva dão aos cidadãos a possibilidade de cumprirem, junto a sua comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social.[12]

Para Hugo de Brito Machado, a capacidade contributiva é um fundamento de valoração do princípio da igualdade, e um modo capaz, de realizar o princípio da Justiça.[13]

3.3. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, A PROIBIÇÃO DO CONFISCO E PROMOÇÃO DE JUSTIÇA SOCIAL FISCAL

Sendo a capacidade contributiva um limite ao poder de tributar, para proteger o mínimo existencial essencial digno do cidadão, no Estado Democrático de Direito o cidadão é o centro da proteção constitucional, pois, dispõe acerca dos direitos e garantias fundamentais, sendo que o Estado existe em função do cidadão, sendo este a finalidade mútua e não o meio da ação do Estado.[14]

Dessa forma é vital estabelecer limites e parâmetros de tributação aptos a limitar a interferência do fisco sobre o contribuinte, resguardando seu patrimônio. Nesse contexto, surge o princípio da proibição do confisco como um delimitador do poder de tributar do Estado.

Confiscar é obter forçadamente ou com ameaça de punição em proveito do fisco, sem que ao confiscado nada seja dado em troca.

O tributo e o confisco buscam diferentes fins. Enquanto a arrecadação tributária definida pelo artigo 3º, do Código Tribunal Nacional, não pode ser fundamentada em virtude de pena por ato ilícito, o confisco fundamenta-se em virtude dessa noção. O tributo é cobrado em função da propriedade, e se constitui garantia do direito de propriedade, já o confisco diminui e leva a propriedade à ruína.

Tributo e confisco não são coisas semelhantes, mas no texto constitucional, no art. 150, inciso IV, o que é vedado é que a lei regule o tributo, para que ele, de forma alguma

---

[12]CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2013, p. 99.

[13] MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 46.

[14] SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade **da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 68

produza os mesmos efeitos econômicos do confisco.[15] A Constituição só permite o confisco no artigo 5º, inciso XLVI, alínea "b", e artigo 243, parágrafo único, sendo vedada a utilização do tributo com fins confiscatórios.

Na realidade, o princípio do não confisco proíbe usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem impor forçar os contribuintes a colaborar além do que podem suportar para a manutenção dos gastos públicos.[16]

Ainda que o legislador tenha total liberdade de atuação entre os limites estabelecidos pela capacidade contributiva e que esses limites não venham pré-fixados, não é coerente elevar a tributação a patamares máximos, pois, segundo Klaus Tipke, isso seria trabalhar de modo insensato, tanto na visão econômica, como social.[17]

O princípio da capacidade contributiva é de suma importância para o equilíbrio da tributação e instrumento da promoção da justiça social fiscal.

A justiça social fiscal tem por objetivo isentar contribuintes da arrecadação de tributos, que não possuem condições suficientes e necessárias para arcar com o pagamento de tributo, mas que pelo princípio da igualdade e da dignidade da pessoa humana, em defesa de um país justo e solidário, devem ter um tratamento desigual, em relação àquelas pessoas que têm mais recursos. Essa isenção leva em consideração a justiça social fiscal, para que pessoas carentes tenham acesso a bens, serviços e obras públicas realizadas pelo Estado.

Pagar tributos é uma imposição consolidada, no entanto, embora a tributação seja uma obrigação oriunda de lei e da Constituição Federal, não significa que seja justa.

Normas já existem, resta, todavia, que sejam bem aplicadas, pois, como já dizia Ruy Barbosa o povo deve ser julgado não pela Constituição que tem, mas pelo modo como a pratica.[18]

4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO NAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS

---

[15] Nota de DERZI, Misabel in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.573.

[16] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2013, p. 113.

[17] Ressalta o referido autor que "a experiência ensina que com a elevação da carga tributária cresce a resistência aos tributos – por meio da estruturação fática redutora de tributos, mediante a exploração de lacunas legais, por meio de elisão fiscal, por meio de sonegação fiscal e mediante a transferência de fontes tributárias para o Exterior". (YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 48).

[18] Pensamento trazido por Betina Treiger Grupenmacher in GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais**. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, v.5, set./out. 2003.

4.1 PARALELO ENTRE EXCEÇÕES DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE QUE JUSTIFIQUE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da igualdade, no direito tributário, é investigado através do princípio da capacidade contributiva. Os dois se alternam em suas aplicações, de conformidade com cada tributo. Aplica-se o princípio da capacidade contributiva nos impostos sobre a renda ou sobre o patrimônio. Nos tributos em geral, nos vinculados, aplica-se o princípio da justiça fiscal no intuito de desonerar contribuintes baixa renda dos pagamentos das taxas e contribuições de melhoria, cobrando das pessoas que tenham melhores condições de riqueza para pagar pelos serviços e obras executadas pelo Estado.

O uso dos princípios citados acima tem o objetivo maior de buscar a igualdade entre as pessoas. Essa busca pela igualdade das pessoas físicas e jurídicas é um objetivo amplo e importante para o acervo constitucional pátrio.

Roque Carrazza explica que alguns impostos, por sua natureza, não permitem que o princípio da capacidade contributiva seja observado, citando o ICMS como um deles, pois qualquer pessoa que adquirir uma mesma mercadoria contribuirá com o mesmo valor de imposto, pois, esse tributo é pago consumidor final, e não pelo fabricante, indústria ou um comércio. Ressalta que a carga tributária é igual para todos os consumidores finais, pobres ou ricos. Ele exemplifica dizendo que se um milionário ou um mendigo comprarem cada um para si, um maço de cigarros, ambos, igualmente, pagou o mesmo valor de imposto.[19]

Os princípios da capacidade contributiva no direito tributário e da igualdade devem ter a incumbência de um princípio maior, que é o da justiça social, pela busca da justiça fiscal.

O Professor Luciano Amaro cita Geraldo Ataliba dizendo que, o princípio da capacidade contributiva é parte natural das coisas, pois, onde não houver riqueza de nada adianta criar imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta cavar poço à busca de água (AMARO, 2004, p. 137).

Se der a um menino duas balas de caramelo, certamente ele rirá de alegria. No entanto, se em seguida seu irmão receber quatro, será o bastante para que o irmão fique em lágrimas. Esse menino que não entende de justiça fiscal, não entende de capacidade contributiva, aos prantos esbravejará que não é justo que tenha recebido duas balas de caramelo e seu irmão quatro. E a dor da injustiça superará e dominará por completo o prazer

[19] (CARRAZZA, 2013. p. 111).

das duas balas de caramelo. Certamente que a noção de igualdade está presente em sua reclamação e descontentamento.

Existem autores que estudam a igualdade apenas pelo aspecto negativo onde é proibido ao legislador fazer distinções. Mas a igualdade, em relação ao Direito Tributário, deve ser formulada de maneira positiva. A capacidade contributiva no direito tributário é consequência do lado positivo do princípio da igualdade, sendo dever do legislador diferenciar desigualdades. Assim, o lado positivo da igualdade impõe que o tributo seja quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é variada, e o lado negativo do princípio, que é o dever de não discriminar, constrangendo o legislador ordinário a criar os mesmos deveres tributários para os contribuintes com igual capacidade contributiva (ABREU, 1982**).**

No campo tributário realizar essa distinção se torna mais difícil, pois, na lição de Celso Antonio Bandeira de Mello a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas mecanismo regulador da vida social que necessita tratar igualmente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da igualdade e capacitado pela Constituição, ou de todo modo comparado pelos conjuntos normativos em vigor. Assim, não resta dúvida que, ao se cumprir uma lei, todos os protegidos por ela hão de receber tratamento igualitário, sendo certo, ainda, que ao próprio preceito legal é vedado conceder disciplinas diversas para situações equivalentes (MELLO, 2014, p. 10).

O saudoso Hugo de Brito Machado ensina que seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos recolhessem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da igualdade confunde-se com o principio da capacidade contributiva. É necessário que o legislador ao editar determinada lei investigue as condições efetivas dos contribuintes que estarão subordinados ao tributo, não sendo possível tratá-los desigualmente se estiverem presentes as mesmas condições, não existindo elemento relevante que permita a diferenciação. (MACHADO, 1997. p. 187).

Preceitua o §1º do art. 145 da Constituição Federal que o princípio da capacidade contributiva no direito tributário, ao menos a título dos impostos, deve levar em conta a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, paga mais quem possuir maior riqueza econômica.

Regina Helena Costa conceitua capacidade contributiva como uma aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para sustentar a carga tributária, sem perecimento da riqueza propagadora da tributação (COSTA, 2003 p. 101).

Existem desigualdades, mas, pelo princípio da igualdade, os pobres devem pagar menos impostos do que os ricos. Há quem ache justo todos pagarem os impostos de forma igual, nem que seja pouco. Entretanto, para que haja no direito tributário, justiça, aquele que tem pouca capacidade contributiva, deve pagar pouco, mas aquele que ganha igual ou abaixo do mínimo existencial, não deve pagar nada.

Esta é à exceção do princípio da igualdade que justifica o princípio da capacidade contributiva no direito tributário.

4.2 EXEMPLOS DE ALGUNS TRIBUTOS

A Constituição se preocupou apenas em somente arrolar as espécies de tributos. De acordo com o CTN, Art. 3º**,** tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Conceito de impostos citando como exemplos, apenas o ICMS e o IR, trazendo conceito de taxa e contribuição de melhoria.

A) Imposto que encontra seu fundamento de validade no art.145, I, e art. 16 do CTN, tem por hipótese de incidência um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontra. Independe de uma conduta estatal. A conduta é do contribuinte. Exemplos: I – ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que tem por uma das hipóteses de incidência o fato de um comerciante ou industrial praticar uma operação mercantil. II– IR – Imposto de Renda, que tem por hipótese de incidência o fato de uma pessoa auferir rendimentos líquidos que determina o surgimento da obrigação de pagar imposto de renda. A maioria dos impostos tem por hipótese de incidência um comportamento do contribuinte.

B – Taxas, consta no art. 145, II, § 2º e arts. 77 a 81 do Código Tributário Nacional, que são obrigações que nascem da realização de uma atividade estatal relacionada; taxas pela prestação de serviço público específico e divisível, prestado ou posto a disposição; de ato de polícia, pelo exercício de poder de polícia. O poder público deve embasar o valor da taxa. A Súmula 545 do STF diz que deve haver compulsoriedade e essencialidade.

C - Contribuição de Melhoria, consta no art. 145, III, da Constituição Federal e nos arts. 82 e 83 do Código Tributário Nacional. É um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um Estado Democrático de Direito, não basta à igualdade diante da lei, é preciso diminuir as desigualdades reais, e o tributo, mais do que uma fonte de receitas para o Estado é um instrumento de justiça social fiscal.

É possível falar de igualdade quando a lei respeita o princípio da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas. O princípio da capacidade contributiva é compatível com o princípio da igualdade no direito tributário quando essa mesma lei estabelece tratamento diferenciado ao cidadão atendendo sua capacidade contributiva, ao observar seu mínimo existencial, necessário a sua sobrevivência digna, e o mínimo necessário suficiente para que a empresa possa ser ativa, operante, gerando e distribuindo riquezas pagas na forma de tributos, à sociedade. Quando a lei não respeita a capacidade contributiva do cidadão, e, estabelece um tratamento diferenciado, sem atender a capacidade contributiva, esta lei está ferindo o princípio da igualdade.

O princípio da igualdade, do mínimo existencial, da proibição do confisco e da justiça social fiscal não são apenas princípios do Estado de Direito, mas, princípios constitucionais amplos de um Estado Social; sendo impositivos em todos os lugares, constituindo-se em princípios jurídicos informadores de toda a ordem constitucional.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello a Constituição fixou a justiça social como finalidade da ordem econômica e social, associando-a alguns princípios, onde o seu conteúdo jurídico poder ser aumentado pelos princípios que lhe guardam correspondência (BANDEIRA DE MELLO, 1982, p. 192-193), como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A razão de existir de tais princípios é fornecer condições para buscar certa igualdade nas condições desiguais, trazendo alternativas para a implementação de uma verdadeira igualdade entre os cidadãos.

Alfredo Augusto BECKER diz que o princípio da capacidade contributiva é regra jurídica constitucional, por isso, o legislador possui o dever de compor a hipótese de incidência das regras tributárias com fatos que representem indicativo de renda ou capital acima do mínimo existencial indispensável (BECKER, 2013. p. 529), e, assim o princípio da igualdade poderá ser atingido, produzindo mudanças sociais profundas e sólidas, que representem o ideal do Estado Democrático de prover aos cidadãos igualdade de oportunidades.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. Direito civil. Introdução. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2006.

ARISTÓTELES**. Ética a Nicômaco.** Trad. De Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Abril Cultural. 1979.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social**. In Anais da IX Conferência Nacional dos Advogados. Tema: Justiça Social. Florianópolis, 02. mar.1982.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Lejus, 2013.

CANOTILHO. J. J. Gomes**. Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4ª edição. Ed. Almedina. Coimbra. 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

Derzi, Misabel de Abreu. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, em co-autoria com Sacha Calmon. Editora Saraiva, 1982, referida por Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu **Curso de Direito Tributário Brasileiro.**

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais**. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, v.5, set./out. 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima**. Isonomia na norma tributária**. São Paulo, Malheiros, 1993.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional esquematizado**. 15ª ed. Ed. Saraiva. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Minas Gerais: Editora Lê, 1990.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 89.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A **ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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