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: UMA ANÁLISE A PARTIR DOS CONCEITOS DE EFICÁCIA E EFETIVIDADE.

THE PRINCIPLE OF CONTRIBUITING CAPACITY: AN ANALYSIS ACCORDING TO THE EFFICACY AND EFFECTIVENESS CONCEPTS.

Ana Rita Nascimento Cabral
Carlos Araújo Leonetti

Resumo

No Direito Tributário, o principio da capacidade contributiva é meio para que os ideais de igualdade sejam atingidos. O indivíduo na proporção dos seus haveres, deve pagar tributos. Através da progressividade de alíquotas, encontra-se o caráter pessoal do imposto, e o princípio da capacidade contributiva é atendido. Quanto maior a base de cálculo, maior haverá de ser a alíquota aplicável para que a prestação devida pelo indivíduo adeque-se a sua capacidade de contribuir. A eficácia do principio da capacidade contributiva, no Sistema Jurídico Brasileiro, reside no poder de vincular os órgãos legislativos e judiciais e de paralisar as normas inferiores contrastantes com seu sentido.

Palavras-chave: Princípios constitucionais, Capacidade contributiva, Direito tributário, Constituição federal brasileira

Abstract/Resumen/Résumé

On Tributary's Law, the capacity to contribuite is a principle that makes possible the equality. The person has to pay tributes proporcionate to his ownerships. The personal character of the tax can be found throught calculates in progression (how much bigger the capacity to pay, bigger the amount of tax), so the principle of the capacity to contribuite will be attended. The efficacy of the principle of the capacity to contribute, on Brazilian Juridical System, is on the power to link the legislators and the juridical organs and to paralise the inferiors norms in opposition to its sense.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutional principles, Capacity to contribuite, Tributary's law, Brazilian federal constitution

INTRODUÇÃO

O princípio da capacidade contributiva é uma limitação ao Poder de tributar. Quando atendido, faz com que se cumpra o princípio da igualdade. Tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, nas devidas proporções. No Direito Tributário, o principio da capacidade contributiva é meio para que os ideais de igualdade sejam atingidos. O indivíduo, na proporção dos seus haveres, deve pagar tributos. Contudo, as indagações que surgem são: Como identificar, para o cálculo de cada tributo devido pelo contribuinte, o seu índice de riqueza ? Como ou quais são os meios para que os impostos sejam graduados conforme a capacidade de pagar do indivíduo? Em que reside o caráter pessoal dos impostos e qual sua relação com o cumprimento do principio da capacidade contributiva ?

Nestas breves linhas, buscaremos, ao menos, tecer uma introdução ou iniciar respostas àquelas questões. A capacidade de contribuir, já ensinou Alfredo Augusto Becker (apud CARRAZZA, p. 90) está diretamente associada aos fatos que fazem presumir que o indivíduo realizador destes tem riqueza. São pois os fatos-signos, presuntivos de riqueza que denotam a capacidade contributiva da pessoa.

O artigo 145, §1º/CF define uma necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, ao firmar que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Parte da doutrina defende ser esta capacidade, a que faz alusão a Constituição, objetiva, fundada não em condições econômicas reais do contribuinte, mas em seus sinais exteriores de riqueza. Em contrapartida, há doutrinadores como Sacha Calmon Navarro Coelho (1990, p. 90) que defendem a capacidade contributiva como subjetiva, em que leve-se em consideração a capacidade econômica real do contribuinte, ou seja, sua aptidão concreta de suportar o ônus do imposto.

Na realidade, como bem leciona Roque Antônio Carrazza (2008, p. 91), a capacidade contributiva pode revelar-se através do patrimônio ou bens que a pessoa possua, não necessariamente pois, relacionar-se a capacidade econômica real do contribuinte. Exemplifica o autor que um jovem, ainda sem economias próprias, que venha a ser contemplado, em sorteio, com um automóvel de luxo tem o dever de pagar o imposto sobre a propriedade de

veículos automotores (IPVA), do contrário há de sofrer as penas pelo inadimplemento. Ressalta Carrazza (2008, p. 91):

> Em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, por que a riqueza não advém apenas através da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado. Se uma pessoa tem, por exemplo, um apartamento que vale um milhão de dólares, ela tem capacidade contributiva ainda que nada mais possua. Apenas, sua capacidade contributiva está imobilizada. A qualquer tempo, porém, a pessoa poderá transformar em dinheiro aquele bem de raiz.

É razoável, pois, a defesa da capacidade de contribuir como objetiva, pelo menos quanto aos impostos que recaem sobre os bens. Contudo, onde residiria nestes impostos o caráter pessoal? Na verdade, o que se deve entender por caráter pessoal, conforme o disposto no art. 145, § 1º/CF ? Veremos que a pessoalidade, no tocante a graduação dos impostos, guarda estreitas relações com a progressividade. Quanto maior a base de cálculo, maior haverá de ser a alíquota aplicável para que a prestação devida pelo indivíduo adeque-se a sua capacidade de contribuir.

Assim, quanto aos impostos que recaem sobre os bens, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionada não ao exame de sua conta bancária, mas à base de cálculo atrelada de forma indissociável ao valor do bem. Quanto maior o valor do bem, maior a base de cálculo e maiores devem ser as alíquotas. De forma que assim através da progressividade das alíquotas, encontra-se atendido o princípio da capacidade contributiva no que diz respeito aos impostos sobre propriedades. Mas, é bom lembrar que, em que pesem as mais diversas realidades (municipal, estadual ou federal), é o legislador ordinário, destinatário imediato do princípio da capacidade contributiva.

A Constituição Federal partilha o poder de tributar entre os entes federativos ao atribuir competência. Estes entes criarão os tributos quando do exercício de suas competências. Quanto aos impostos a Magna Carta pré-estabelece os fatos geradores. Estes fatos exibem conteúdo econômico. O legislador ordinário há de firmar estes fatos, na lei criadora do imposto, estabelecendo assim, a hipótese de incidência deste tributo segundo os moldes constitucionais. Papel importante será o de firmar as bases de cálculo e a(s) alíquota(s) de modo que se faça cumprir o princípio da capacidade contributiva.

A metodologia utilizada neste trabalho deu-se através de um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa: Bibliográfica: através de livros, revistas, publicações especializadas e artigos; Pura, visto que terá como único fim a ampliação de conhecimentos; qualitativa, pois que se aprofundará na compreensão das ações relações humanas e nas condições e frequências de determinadas situações.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Conforme lições de Sérgio Sérvulo da Cunha (2006, p. 5), o termo princípio, de raiz latina, *principium*, *principii*, associado ao que os gregos denominaram por *arque*, significa o lugar de onde se parte, o inicio, a origem. O autor lista onze acepções para o termo, baseado nas idéias de Gilles Gaston Granger (1988), Martin Heidegger (1992) e André Lalande (1956). Nas perspectivas ontológica e deontológica. Vejamos.

A primeira noção atribuída ao termo princípio é a de começo, início, associada à concepção grangeriana de termo final de toda a regressão. Define Sérgio Sérvulo da Cunha (2006, p. 7) ser tal pensamento, inspirado por Gilles-Gaston Granger (1988), de natureza lógica. Outra idéia ou conceito de princípio de natureza lógica, parte de Martin Heidegger (1992, p.169) que afirma: "um princípio, em contraste com uma mera condição negativa, é um a proporção tal que nela é posto um fundamento para a verdade possível, quer dizer, é uma proporção que basta para suportar a verdade do juízo".

Para Martin Heidegger (1992, p.169) um juízo verdadeiro parte de um princípio, sendo pois princípio, um ou o fundamento de uma proposição. Da acepção heideggeriana de natureza lógica, André Lalande (1956, p. 37) propõe um conceito de principio de caráter axiomático-ontológico, mas também concebendo principio como fundamento. Princípio para ele é uma "proposição posta ao inicio de uma dedução, a qual não se deduz de qualquer outra no sistema considerado".

Sérgio Sérvulo da Cunha (2006) assevera, em seu estudo comparativo de idéias, algumas já acima citadas, que a noção de princípio como fundamento, também é encontrada em Platão, em Aristóteles e em Kant. Ressalta o autor, referindo-se a estes pesquisadores respectivamente:

> Diz o primeiro: "Um principio é algo de não-engendrado; porque é necessariamente a partir de um principio que vem à existência tudo que aí vem, enquanto o principio não provem de nada: se um principio viesse a existir a partir de alguma coisa, não seria a partir de um principio que viria a existir aquilo que existe." Para Aristóteles, "são 'verdadeiras' e 'primeiras' aquelas coisas nas quais acreditamos em virtude de nenhuma outra coisa que não seja elas próprias (...)". Kant, por fim, apresenta os princípios como "juízos a priori", "que têm esse nome não apenas por que são o fundamento outros juízos, mas também por que não se fundam em outros conhecimentos mais gerais e elevados". (DA CUNHA, 2006, p.p. 7-8)

Sérvulo da Cunha (2006, p. 8) ainda cita Émile Littré que em seu, *Dictionnaire de la Langue Française*, conceitua princípios como "todas as causas naturais em razão das quais os corpos se movem, agem e vivem". Essa uma concepção ontológica de princípio.

O caráter deontológico de princípio, afirma Sérgio Sérvulo da Cunha (2006, p.10), reside na idéia de que não somente as coisas são dotadas de fundamento, mas também, as ações. Há, portanto, princípios prescritivos ou deontológicos que orientam o comportamento humano.

Na hodierna Constituição Federal Brasileira de 1988, há dispostos princípios explícitos e implícitos, nominados e enunciados. O princípio constitucional em comento no presente trabalho, qual seja, o da capacidade contributiva, temo-lo por explícito e enunciado, já que não somente citado na Constituição, mas explicado e pormenorizado quando da relação com espécies tributarias dispostas na Carta (v. arts. 145, §1º; 150, II; 153, §4º, I/CF). Mas seja qual for o princípio, seja ele explícito ou implícito, nominado ou não, se constante na Magna Carta, qual sua função? Entendamos.

Roque Antônio Carrazza (2008, p.39) ao dissertar sobre o tema, informa que princípio jurídico é um enunciado lógico que, por sua generalidade, ocupa posição de preeminência no Direito e vincula o entendimento e aplicação das normas jurídicas a ele conectados.

Os princípios, como origem ou ponto de partida, necessariamente são gerais e ocupam posição sobrelevante no ordenamento jurídico. Daí serem dotados do poder de vincular a aplicação da norma ao centro de sua idéia, esta uma função vinculatória-informadora. No dizer de Roque Antônio Carrazza (2008, p. 41) os princípios são os pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito.

São portanto funções dos princípios constitucionais, além daquela acima citada, no dizer de Sérgio Sérvulo da Cunha (2006, p.191):

> a) gerar normas (função nomogenética); b) orientar a interpretação (função hermenêutica); c) inibir a eficácia de norma que os contrarie (função inibitória); d) suprir a falta de norma (função supletiva); e) regular o sistema (função de regulação do sistema); f) projetar o texto sobre a sociedade (função de projeção).

Ora, as normas devem ser a pormenorização dos princípios. Através daquelas o propósito da existência destes princípios hão de ser cumpridos ou realizados. Humberto Ávila (2007, p.35) ao dissertar sobre o tema, ressalta a posição de Karl Lorenz que ao definir princípios os concebe como aqueles que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo direta ou indiretamente, normas de comportamento. Da abstração ou generalidade dos princípios portanto emergem-se normas.

Quanto à função hermenêutica, esta diretamente relaciona-se àquela vinculatória-informadora. O legislador haverá de sempre, quando da elaboração da lei, fazê-la tendo como bússola os valores contidos nos princípios, cabendo ao intérprete, quando da aplicação desta lei, ser orientado por estes mesmos valores, os concebendo, sempre, como marco ou norte a ser perseguido.

Caso o legislador não seja fiel aos valores ou idéia central dos princípios, ao criar a lei, esta haverá de ser repudiada de modo que não adentre no mundo jurídico, bem como seja impedida de produzir efeitos no mundo fático. Sendo esta mais uma função dos princípios, inibir a eficácia das normas que os contrariem.

É sabido que no Sistema Jurídico Brasileiro, os princípios gerais suprem a falta das normas, no sentido tratado pela Lei de Introdução do Código Civil (Decreto-lei no. 4.657/42)

que dispõe em seu art. 4º que "quando a lei foi omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com os princípios gerais do Direito, além da analogia e dos costumes". Os princípios portanto em nosso Sistema são dotados, também, de uma função suplementar ou supletiva. Associado à isto, pode-se afirmar que os princípios são reguladores do sistema, já que o informa, o orienta e o suplementa.

Nos mundos jurídico e fático, portanto, são notáveis a influência de valores urgidos com os princípios estabelecidos. Estes, quando firmados no sistema, são projetados acima de tudo e todos. São valores-guia. Consoante Paulo Bonavides (2005, p.57) estamos inseridos em um verdadeiro estado principiológico, no qual os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes. Neste mesmo sentido, afirma Geraldo Ataliba (2007, p. 34):

> Princípios são as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo. Expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariadas; tem que ser prestigiadas até as últimas conseqüências.

Pois bem, façamos, agora, alusão específica ao princípio da capacidade contributiva, importante no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA/1988

Já com a primeira Constituição Brasileira, em 1824, vimos expresso o principio da capacidade contributiva. Em seu art. 179, inciso XV, líamos: "ninguém será *exempto* de contribuir para as *despezas* do Estado em proporção dos seus haveres". A Carta de 1891 manteve-se omissa quanto ao tema, mas em contrapartida, a de 1934 avançou no sentido de reportar-se à progressividade dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens por herança ou legado.

Desde lá até os dias presentes, a busca pela graduação dos impostos em respeito à capacidade econômica do individuo tem sido, ao menos, lembrada. Lembrança esta que, uma

vez como preceito constitucional, alcança status de mandamento. Mandamento que há de ser guardado e efetivamente cumprido pelos que criam e aplicam a norma instituidora ou majoradora do tributo.

A Magna Carta de 1988 trouxe-nos em seu artigo 145,§1°:

> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade de que trata o referido preceito normativo, diz respeito à disponibilidade de riqueza do contribuinte ou à sua indicação de elementos econômicos-financeiros, símbolos presuntivos de riqueza, no dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho (1990, p. 37). Capacidade econômica não há de ser confundida com capacidade contributiva. A primeira relaciona-se a disposição de riqueza do indivíduo e a segunda a aptidão do contribuinte para suportar o ônus do tributo. Na lição de José Maurício Conti (1997, p. 35):

> A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Já a capacidade contributiva (...) refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com o ônus tributário, de pagar tributos.

Arremata o autor asseverando que a capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica, que se refere a aptidão de suportar determinada carga tributária. Portanto enfatizemos que o art. 145, §1º/CF faz sim alusão indireta à capacidade contributiva do indivíduo, princípio hospedado nas dobras da idéia entendida por capacidade econômica do contribuinte.

O pensamento de que capacidade contributiva é capacidade econômica específica é escorreito e sadio. Contudo, não contrário a este pensamento, é possível afirmar que pode o indivíduo, a despeito de ostentar capacidade econômica, não ser plenamente apto para suportar o ônus tributário, ou seja, não contar com capacidade contributiva subjetiva, associada às condições inerentes à pessoa do contribuinte. Exemplo: O indivíduo realiza o fato gerador do IPTU, pelo simples fato de ser proprietário de bem imóvel situado na zona urbana, todavia é isento do pagamento do referido tributo por seu bem estar localizado em zona periférica. Identificado pelo legislador que proprietários residentes naquela área não são

dotados de capacidade contributiva subjetiva. Caso elucidativo, também, é o do Imposto de Renda, em que aqueles que auferem proventos até determinada faixa estabelecida em lei, são dispensados do pagamento do Imposto.

O princípio da capacidade contributiva, pois, na Constituição Brasileira hodierna guarda também ampla conexão com o preceito firmado no art. 150, II da Carta, o que seja, o principio da igualdade no Sistema Constitucional Tributário. Os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente não podem ser discriminados quando da aplicação da lei e aqueles inseridos em situação jurídica diversa devem ser discriminados na medida de suas desigualdades.

Um dos objetivos primeiros de qualquer Estado democrático é o ideal de justiça e o tratamento isonômico entre os indivíduos. Nas lições de Carlos Palao Taboada (1978, p. 127), a relação entre o principio da capacidade contributiva e o da igualdade comporta três fases. Na primeira, a idéia de capacidade contributiva confundir-se- ia com o próprio principio de justiça. Numa segunda fase, a capacidade de contribuir seria entendida como instrumento de realização do principio da igualdade. E na terceira fase, o principio da capacidade contributiva, apesar de guardar íntimas relações com o principio igualitário, seria concebido como autônomo e de conteúdo determinado.

2.1 A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva. E a Efetividade?

Iniciemos afirmando que a eficácia não pode ser confundida com a efetividade. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da norma de produzir efeitos ou à aptidão para incidir. O plano da eficácia insere-se no mundo jurídico, enquanto que o plano da efetividade, no mundo fático. A efetividade, pois, está conexa a idéia de alteração e produção de modificações na realidade. Sobre isto ensina Sérgio Sérvulo da Cunha (2006, p. 198):

> O objetivo da norma é alterar a realidade, produzir modificações no mundo fático. Mas ela pode ter incidido, produzindo seus efeitos no mundo jurídico, sem que haja produzido automaticamente a correspondente modificação no mundo fático. Ao ouvirmos falar em eficácia, nosso olhar se dirige imediatamente para aqueles resultados, para o plano da realidade social (...). Se assim fizermos, porém, estaremos saltando por cima de outro plano da realidade (o plano lógico relativo aos conceitos, classes, (...), sem o qual não é possível a produção daqueles efeitos.

Ora, o entendimento, portanto, é de que anterior às alterações no mundo fático, ou seja, à efetividade da norma, necessariamente há de se perpassar pelo mundo jurídico onde se operam a incidência das normas pertencentes ao plano lógico da eficácia. Pontes de Miranda (1966, p. 16) é categórico ao afirmar que: "A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos, (...) é, portanto, infalível. A incidência das regras jurídicas nada tem com o seu atendimento: é fato do mundo dos pensamentos".

A eficácia do princípio da capacidade contributiva no Sistema Jurídico Brasileiro relaciona-se ao poder de vincular os órgãos legislativos e judiciais e paralisar as normas inferiores contrastantes com seu sentido. Leva-se, pois, em consideração, seus efeitos no mundo jurídico ou no plano lógico. Tal principio se irradia sobre muitos dos preceitos constitucionais tributários. Vejamos alguns deles.

O art. 153, §4º, II/CF declara imunes à tributação quanto ao imposto sobre propriedade territorial rural, as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel. Outro caso constitucional que reflete a influência do principio da capacidade contributiva é o constante no art. 153, §2º, II/CF que protege os rendimentos, provenientes de aposentadorias e pensões recebidos por pessoas com idade superior a 65 anos, da tributação por meio do imposto de renda. E ainda no art. 153, §3º, I/CF, a questão da seletividade no IPI em função da essencialidade dos produtos da primeira necessidade devem receber tratamento tributário ameno.

Portanto, a eficácia do principio da capacidade contributiva reside na vinculação do legislador infraconstitucional à instituição de fatos geradores de obrigações tributárias providos de suporte econômico respeitado o mínimo vital de existência. Assim como une-se por laços, este princípio, com o administrador, executor da lei, e também com o juiz, zelador da inteireza das normas. O primeiro deve se recusar à realização de qualquer ato que viole a lei ou infrinja o principio. E o segundo deve, necessariamente, adotando uma postura concreta, velar para que seja garantido o principio da capacidade contributiva. A efetividade do principio em tela, encontra-se a um passo da eficácia deste. Permeada a idéia da capacidade de contribuir no texto constitucional, que há de ser seguido pelo legislador ordinário, basta que os aplicadores e mantenedores da lei, no exercício de suas tarefas, cumpram- na e assim façam com que os resultados, no mundo fático, emerjam.

3. O CARÁTER PESSOAL DOS IMPOSTOS E O ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PESSOALIDADE, PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE.

O art. 145, §1º/CF já comentado, preceitua que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal. Contudo, a doutrina admite a divisão dos impostos em pessoais e reais, sendo os primeiros os que melhor identificam ou cumprem com o princípio da capacidade contributiva.

Impostos pessoais são aqueles que guardam correspondência direta com as condições particulares do contribuinte. Impostos reais, aqueles associados a uma relação indireta, no sentido de que são graduados segundo a presunção de quem hão de ser os destinatários do bem sobre o qual recairá o ônus tributário. Esclarecendo: impostos pessoais são os que recaem sobre bases econômicas vinculadas à condição particular do indivíduo, as quais denotam capacidade de contribuir ou não da pessoa. Sendo impostos reais aqueles que incorrem em bases econômicas, nas quais enorme é a dificuldade de identificação do índice de riqueza pessoal do indivíduo, sendo a seletividade, em função da essencialidade do bem, o meio através do qual o obstáculo será ultrapassado.

Classificação paralela a esta é a da divisão de impostos diretos e indiretos. Os impostos pessoais são impostos diretos, aos quais não se questiona a possibilidade de aferição da capacidade contributiva, como no caso do imposto de renda. Já os impostos reais sendo indiretos, o dever de arcá-los recai sobre uma pessoa que é, nas palavras de Edilson Pereira Jr. (2001, 67), "contribuinte de direito diversa da que, efetivamente, suporta seu encargo (contribuinte de fato)". Aqui, segundo o autor, em consonância com nosso pensamento, surge a indagação quanto a possibilidade de ser cumprido o objetivo constitucional (do principio da

capacidade contributiva), já que difícil a verificação das qualidades do verdadeiro sujeito passivo. Pois bem, é nesse contexto que encontramos a pessoalidade, a progressividade e a seletividade como instrumentos de realização ou atendimento do principio da capacidade contributiva.

É fato que os impostos de caráter, puramente, pessoal melhor ou mais facilmente realizam o principio da capacidade contributiva, enquanto que os impostos, nos quais a graduação aos moldes da pessoalidade é de difícil acesso, para que atendam ao principio em tela, carecem de meios ou instrumentos que ao menos presumam a condição de contribuir do indivíduo. A seletividade é um destes meios ou instrumentos.

Sobre isto aduz Edilson Pereira Júnior (2001, p. 68):

> Da seletividade decorre que os bens indispensáveis ao mínimo de subsistência dos cidadãos hão de ser onerados com as mais baixas alíquotas, ou dispensados da tributação, enquanto que os menos necessários, ditos supérfluos, deverão ser tributados com os percentuais mais elevados, haja vista denotarem a presença, por parte de seus adquirentes, de maior poder aquisitivo, de superior capacidade contributiva.

O art. 153, §3º, I/CF apregoa que o imposto sobre produtos industrializados, imposto real e indireto, será seletivo, em função da essencialidade do produto. Bem como o art. 155, §2º, III/CF firma que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Roque Antônio Carrazza (2008, p. 98) leciona que:

> O principio da seletividade tem por escopo fornecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária (...).

A seletividade dos produtos, mercadorias e serviços em função de sua essencialidade, pois, faz com que o princípio da capacidade contributiva seja atendido pelos impostos reais e indiretos, mesmo sob condições adversas. Já a progressividade diz respeito à maiores bases de cálculo, maiores alíquotas. O percentual das alíquotas aplicadas é diretamente proporcional a base de cálculo. Quem mais riqueza possui, mais deve concorrer para os gastos públicos. O *quantum debeatur* é constituído através de maiores alíquotas quanto maiores forem as bases de cálculo.

O art. 153, §2º, I/CF positiva que o imposto sobre a renda será informado pelo critério da progressividade. A progressividade de aqui aliada ao objeto de nosso estudo. Roque Antônio Carrazza (2008, p.118) informa-nos que em alguns países as alíquotas do Imposto de Renda das pessoas físicas oscilam entre 5% e 55%, estando a classe média submetida a uma tributação de aproximadamente 10% sobre os rendimentos auferidos. No Brasil, temos uma categoria de contribuintes do IR submetidos a uma alíquota de 27,5%, contudo são as palavras do supracitado autor:

> Tais alíquotas variam de acordo com o total dos rendimentos líquidos auferidos. A progressividade não se manifesta na simples aplicação destas alíquotas nominais à base de cálculo, mas, sim, quando entra no processo de apuração de um terceiro fato: a parcela a deduzir deste produto. Aí, sim, as alíquotas nominais passam a ser efetivas. (CARRAZZA, 2008, p. 119)

Roque Antônio Carrazza (2008, p. 119) exemplifica que um sujeito A cuja a remuneração anual é de R$ 27.912,00 e um sujeito que percebe anualmente R$ 80.000,00, ambos serão submetidos a uma alíquota nominal de 27,5%, sendo deduzidos R$ 5.584,20 dos dois. O primeiro pagará de IR, não havendo deduções pessoais a fazer, R$ 2.091,60, o que leva a uma alíquota efetiva de 7,49%. Já o segundo pagará de IR, nas mesmas condições de não haver deduções pessoais, R$ 16.415,80, que levam a uma alíquota efetiva de 20, 51%. A progressividade atua portanto como instrumento de realização do principio da capacidade contributiva. Os legisladores ordinários, os intérpretes e aplicadores da lei, atentos à seletividade e à progressividade, cumprem com o princípio constitucional em discussão.

4. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TRIBUTOS VINCULADOS

Alguns doutrinadores indagam-se se a capacidade contributiva diz respeito somente aos impostos ou como é possível adequar o princípio aos tributos vinculados, especialmente às taxas.

Hugo de Brito Machado (1989, p. 45) defende que o principio da capacidade contributiva se dirige unicamente aos impostos, tendo o legislador liberdade de respeitá-lo ou não quando da instituição de outras espécies tributárias. José Marcos Domingues (1998, p. 81)

rebate esta idéia ao afirmar que, apesar do artigo 145, §1º/CF alvitar o princípio ao falar literalmente de impostos, nada justifica negar-lhe incidência frente aos demais tributos.

Ora, no que pese a interpretação literal do art. 145, §1º da Carta Magna, entendemos que o princípio em questão guarda aplicação mais ampla quanto aos impostos, no entanto, é extensivo as outras modalidades de tributos. Cremos que a compatibilização do princípio com os tributos vinculados, dar-se-á através de aspectos negativos como a redução ou dispensa total da carga tributária relacionada. Não se aplicam, pois, na ótica de Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 83), os critérios de mensuração da capacidade contributiva típicas dos impostos, como a graduação de acordo com a condição pessoal do contribuinte, a progressividade e a seletividade.

CONCLUSÃO

Neste trabalho, procuramos, dissertar sobre a importância do estudo dos princípios, especialmente, o da capacidade contributiva, meio para que os ideais de igualdade sejam atingidos, no tocante à tributação. Os princípios, como origem ou ponto de partida, necessariamente são gerais e ocupam posição sobrelevante no ordenamento jurídico. Da abstração ou generalidade dos princípios portanto emergem-se normas.

Mesmo com a distinção entre as capacidades econômica e contributiva, no entender doutrinário, o artigo 145, §1º/CF define uma necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, ao firmar que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A eficácia do principio da capacidade contributiva reside na vinculação do legislador infraconstitucional à instituição de fatos geradores de obrigações tributárias providos de suporte econômico respeitado o mínimo vital de existência. Assim como une-se por laços com o administrador, executor da lei, e também com o juiz, zelador da inteireza das normas. Já a efetividade está conexa a idéia de alteração e produção de modificações na realidade. A pessoalidade, a progressividade e a seletividade, meios utilizados para o atendimento do princípio em questão, quando aplicados, tornam o princípio efetivo.

A seletividade dos produtos, mercadorias e serviços em função de sua essencialidade, faz com que o principio da capacidade contributiva seja atendido, mesmo sob condições adversas, pelos impostos reais e indiretos. Já a progressividade diz respeito à maiores bases de cálculo, maiores alíquotas. O percentual das alíquotas aplicadas é diretamente proporcional a base de cálculo.

Entendemos que o princípio em questão guarda aplicação mais ampla com os impostos, no entanto, é extensivo as outras modalidades de tributos. Cremos que a compatibilização do princípio com os tributos vinculados, dar-se-á através de aspectos negativos como a redução ou dispensa total da carga tributária relacionada.

Concluímos e reafirmamos, pois, que, permeada a idéia da capacidade de contribuir no texto constitucional, esta há de ser seguida pelo legislador ordinário, cabendo aos aplicadores e mantenedores da lei, no exercício de suas tarefas, serem fiéis cumpridores do mandamento constitucional e, assim, permitirem que os resultados, no mundo fático, emerjam.

REFERÊNCIAS

LIVROS:

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios.** 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. **Princípios Constitucionais.** São Paulo: Saraiva, 2006.

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

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

GRANGER, Gilles- Gaston. **Pour la connaissance philosophique.** Paris: Odile Jacob, 1988.

HEIDEGGER, Martin. *in* **O que é uma coisa?** Lisboa- Rio de Janeiro: Edições 70, 1992.

LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie.** Paris: PUF, 1956.

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

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966.

TABOADA, Carlos Paloa. **Isonomia e Capacidade Contributiva.** São Paulo: Revista de Direitos Tributários, ano II, nº. 4, 1978.

DOMINGUES, José Marques. **Direito Tributário: capacidade contributiva.** 2ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

DOCUMENTOS JURÍDICOS:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, Senado, 1988.