

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO – TURMA ESPECIAL - URI – CAMPUS DE ERECHIM

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

LUIZ MÁRIO SILVEIRA SPINELLI

Florianópolis/SC

2001

LUIZ MÁRIO SILVEIRA SPINELLI

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

**Dissertação apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Mestre Do
Curso de Pós-Graduação em Direito,
Universidade Federal de Santa Catarina.**

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar

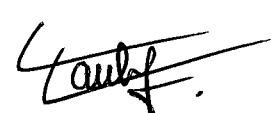
Florianópolis/SC

2001

Esta Dissertação foi julgada APTA para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.



Dr. Ubaldo César Balthazar
Professor Orientador



Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador do Pós-Graduação em Direito

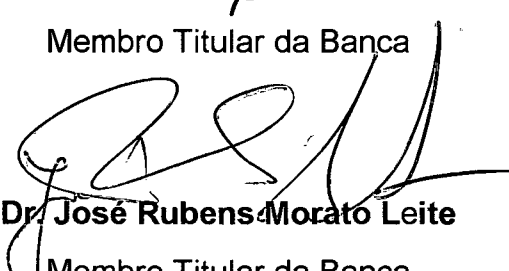
Apresentada perante a Banca Examinadora composta pelos Professores:



Dr. Ubaldo César Balthazar
Presidente da Banca



Dr. Índio Jorge Zavarizi
Membro Titular da Banca



Dr. José Rubens Morato Leite
Membro Titular da Banca

DEDICATÓRIA

*Aos meus queridos pais, José Francisco e
Luiza Maria, exemplos de vida.*

*A Roseana, minha companheira nos
momentos de alegria, de tristeza, de dificuldade e
de felicidade.*

*A Luciana e Giovani, meus amados filhos,
razão maior de minha vida.*

AGRADECIMENTOS

Ao Dr. Ubaldo César Balthazar, orientador e amigo, pelos preciosos ensinamentos.

À Direção, Professores e Funcionários da URI - Campus de Erechim, pela amizade e solidariedade.

A Miriam, colega e amiga, pelo carinho e pelo apoio.

SUMÁRIO

RESUMO	viii
RESUMEM	ix
INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	04
1 – Evolução Histórica do Princípio	04
2 – Conceito de Capacidade Contributiva	13
3 – Capacidade Contributiva no Direito Brasileiro	25
4 – O Princípio da Capacidade Contributiva e o Direito Comparado	29
CAPÍTULO II – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO	
FEDERAL	34
1 – O Sentido da Expressão “Sempre que Possível”, inserida no Texto do Artigo 145 da Constituição Federal	34
2 – O Sistema Constitucional Tributário – A Capacidade Contributiva e os demais Princípios Constitucionais	44
3 – A Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade	50
4 – Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco	55
5 – Mensuração da Capacidade Contributiva	59
6 – Capacidade Contributiva e Progressividade	63

7 – Capacidade Contributiva e Seletividade	75
8 – O Mínimo Vital e a Capacidade Contributiva	81
CAPÍTULO III – ABRANGÊNCIA E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	87
1 – Aplicação do Princípio aos Tributos Vinculados	87
2 – Aplicação do princípio aos Impostos Indiretos	95
3 – Capacidade Contributiva e Impostos de Natureza Real	102
4 – Capacidade Contributiva e Impostos Fixos	104
5 – Capacidade Contributiva e Tributação Extrafiscal	106
6 – Eficácia do princípio da Capacidade Contributiva	110
7 – Conseqüência do Desrespeito ao princípio da Capacidade Contributiva .	117
8 – Remédios Jurídico-Constitucionais – Ações Cabíveis	122
CONSIDERAÇÕES FINAIS	126
BIBLIOGRAFIA	130

RESUMO

Nesta dissertação é examinado o princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal. Faz-se uma análise da forma como foi positivado, em decorrência da inclusão das expressões “sempre que possível” e “caráter pessoal” no teor do texto. Procura-se estabelecer o seu campo de abrangência, bem como sua eficácia, destacando-se a possibilidade de sua adequação a todos os tributos e, de forma especial, aos impostos reais, aos impostos indiretos, às taxas e às contribuições de melhoria. São estudados os sub-princípios da seletividade e da progressividade como mecanismos previstos constitucionalmente e que podem, e devem, ser utilizados na busca da observância do princípio da Capacidade Contributiva. O trabalho examina, ainda, os critérios utilizados para mensurar a capacidade dos contribuintes: a renda, o patrimônio e o consumo. Faz-se referência, finalmente, às possíveis medidas judiciais cabíveis quando for burlado o direito dos contribuintes, pela não verificação da capacidade contributiva na da imposição de tributos. O trabalho trata portanto, de um princípio constitucional fundamental para a construção de um sistema tributário justo que ainda tem sido objeto de muitas controvérsias.

RESUMEN

Es investigado en esta disertación el principio de la Capacidad Contributiva en la Constitución Federal. Se hace un análisis de la manera como fue “positivado” debido la inclusión de las expresiones “sempre que possivel” (siempre que posible) y “caráter pessoal” (carácter personal) en el contenido del texto. Procura establecerse su extensión y su eficacia destacando la posibilidad de su adecuación a todos los tributos y, especialmente, a los impuestos reales, a los impuestos indirectos, las tasas y a las contribuciones de mejoría. Son estudiados los principios menores de selección y de progresión como mecanismos previstos en la Constitución, y que pueden y deben utilizarse en la observación del principio de la Capacidad Contributiva. Investigamos también en este trabajo los criterios utilizados para determinar la capacidad de los contribuyentes: la renta, el patrimonio y el consumo. Por último se hace referencia a las posibles medidas judiciales, cuando no es cumplido el derecho de los contribuyentes. El trabajo, por lo tanto, trata de un principio constitucional fundamental para la creación de un sistema tributario justo, que aún sigue siendo objeto de muchas controversias.

INTRODUÇÃO

A capacidade econômica dos contribuintes ao custeio das despesas do Estado tem se constituído em tema de pesquisa nos mais diversos centros de estudo da Ciência do Direito, nesta virada de século.

Este trabalho tem por objetivo o estudo do Princípio da Capacidade Contributiva previsto na Constituição Federal, e é resultado de uma ampla investigação que utilizou o método indutivo, e técnicas de pesquisa histórica documental e bibliográfica que possibilitaram a construção de uma análise crítica sobre o tema.

A capacidade contributiva vem sendo discutida, há muito tempo, pela doutrina, sob as mais variadas óticas. No Brasil, o assunto passou a despertar um interesse maior a partir da Constituição Federal de 1946 que estabeleceu a obrigatoriedade da graduação dos tributos conforme a capacidade econômica dos contribuintes e, após um período de estagnação - decorrente da sua exclusão do texto da Constituição de 1967 - voltou a ocupar grande espaço, na doutrina especializada, com o advento da Constituição Federal de 1988 que, de forma expressa, novamente contemplou o princípio.

Embora esta dissertação não tenha a pretensão de apresentar conclusões definitivas sobre o tema, busca estudá-lo, na tentativa de facilitar a sua compreensão bem como de destacar a sua relevância.

Na primeira parte, faz-se uma abordagem da história da Capacidade Contributiva como princípio: sua origem e evolução. Analisa-se sua presença nos mais diversos ordenamentos jurídicos, bem como são tecidas considerações sobre possíveis controvérsias na sua definição.

Num segundo momento, destacam-se, na sua previsão na Constituição Federal de 1988, a forma como está positivada e, em especial, as expressões “sempre que possível” e “caráter pessoal” relacionadas a ela no texto.

Aborda-se, ainda, questão relevante, que é a mensuração da capacidade contributiva, pois é através desta que se pode identificar quem tem mais ou menos capacidade de arcar com o ônus tributário.

Questões como a seletividade e a progressividade também foram destacadas, em decorrência de sua importância para o estudo do tema ora trabalhado, bem como pela forma como foram previstas na Carta Constitucional.

Finalizando, trata-se da abrangência e da eficácia do princípio, sua aplicação aos tributos vinculados, aos impostos indiretos, aos impostos reais, aos impostos fixos, bem como do caráter extrafiscal de alguns tributos de caráter excepcional.

Faz-se referência, ainda, às conseqüências do desrespeito ao princípio da Capacidade Contributiva, assim como à possibilidade de utilização de medidas judiciais, no sentido do restabelecimento de direitos, lesados pelo seu descumprimento.

CAPÍTULO I

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

*"O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais."
(TORRES, 1999:13)*

1 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PRINCÍPIO

Fruto da organização dos homens, nasce o Estado. Desse fato, surgem uma série de novas situações, diretamente ligadas à vida em sociedade.

O Estado começa a ter encargos para manter uma série de atividades que possibilitarão a vida em comum, bem como o bem estar social, que até então eram assumidos de forma individual ou por grupos isolados.

É fácil concluir que, diante de tal fato, todos olhem para o Estado como o grande responsável pela segurança, pela saúde, pela educação de sua população, dentre outras tantas atribuições.

Da mesma forma, constata-se que, para que haja respostas efetivas a esses encargos, existem custos para o Estado e, por conseqüência, quem deve arcar com os mesmos é a sociedade, através do esforço financeiro de seus cidadãos.

É nesse momento que a sociedade organizada se depara com importante questão: como distribuir esses gastos, a fim de que os resultados sejam plenamente alcançados, sem que haja o sacrifício demasiado daqueles que não têm condições para arcar com esse ônus?

Dentre outras formas de arrecadação, surgiram os tributos.

É sabido que, historicamente, a tributação tem se constituído no principal meio de arrecadação de recursos pelo Estado para fazer frente às suas demandas.

Assim, é imperioso que haja uma estrutura tributária, que estabeleça critérios claros que por ela serão utilizados, quando da criação e cobrança de tributos. Da mesma forma, é de vital importância que sejam estabelecidos os princípios que a nortearão.

Surge, então, a grande dificuldade na formação e consolidação de um sistema tributário que seja capaz de arrecadar o suficiente para manter a paz, a segurança e o bem estar da sociedade e que aja de acordo com princípios que conduzam à Justiça Fiscal.

Como ensina TORRES (1999: 81) a idéia de justiça, em suas projeções para o campo das finanças públicas, teve extraordinária importância na época da constituição do Estado de Direito e da vitória do liberalismo, final do século XVIII.

Antes, ao tempo do Estado Patrimonial, o tributo era cobrado com fundamento na só necessidade do príncipe e a justiça, comutativa ou privada, apenas lhe servia de justificativa periférica. Com o advento do Estado Fiscal, as finanças passaram a se basear no tributo cobrado agora com fundamento na justiça distributiva e no seu princípio maior da Capacidade Contributiva.

Como se vê, dentre outros princípios importantes e significativos para que se tenha uma tributação que contemple, ao máximo, os interesses sociais, destaca-se, desde longa data, o da *Capacidade Contributiva* — que carrega um claro sentimento de busca de Justiça Fiscal, em que cada um deve contribuir com as despesas da coletividade em razão de sua força econômica.

O princípio é antiqüíssimo quando se fala em tributação e para BECKER (1998: 479), “esse princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de Justiça distributiva formulado pelos filósofos Gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema cristotélico consoante da teologia católica”.

O referido autor faz menção, ainda, ao interesse pela discussão do princípio da Capacidade Contributiva por outros célebres autores como Machiavelli, Bodin, Bocerus, Besold, Kock, Botero, entre outros.

Porém, ressalta que tais manifestações não chegaram a se constituir em núcleo de uma orgânica doutrina financeira sobre a repartição dos encargos públicos.

Eram mais manifestações de repulsa e desconformidade à iniquidade dos sistemas tributários da época que violavam os princípios básicos de justiça.

Há indícios claros, pelas pesquisas já efetuadas, que a locução Capacidade Contributiva seja tão ou mais antiga que a Ciência das Finanças.

A expressão aparece em Leis Tributárias da Idade Média, como também em leis do início da Idade Moderna.¹

Com o passar do tempo, a idéia de capacidade contributiva foi se arraigando na consciência dos povos civilizados, que já não admitiam uma série de abusos e desrespeitos a princípios elementares de Justiça. Decorre desse fato, o surgimento de inúmeros acontecimentos marcantes que encontram registro na História e que, de forma direta ou indireta, têm relação com a inobservância do princípio.

Podem ser destacados, pela sua importância, a *Boston Tea Party* — movimento em que os norte-americanos se rebelaram contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas colônias, entre elas as de chá, que ocorreu em 1773 — e a Revolução Francesa que, dentre outras causas, defendia a liberdade e a igualdade, como também, contestava a forma de tributação imposta pelo governo Luís XVI que, através de pesados impostos, massacrava o povo (1789).

No Brasil, registra-se a Inconfidência Mineira — movimento que também foi provocado pela contrariedade da sociedade com a política fiscal, praticada pela Coroa Portuguesa (1789).

¹ Esta locução encontra-se na "Elizabethem poor Law" e também na legislação fiscal das colônias Inglesas da América". (BECKER, Alfredo Augusto Ob. Cit. apud. GIARDINA)

Outro fato histórico importante que diz respeito à Capacidade Contributiva está na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que estabelece que os impostos devem ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um.

Por força da repercussão de tais acontecimentos, que geraram documentos onde ficou manifesta a necessidade de respeito ao princípio, a *capacidade contributiva* começa a ser inserida em praticamente todas as Constituições com edição posterior, aparecendo na Constituição Brasileira de 1824, no inciso 15 do art. 179.²

Para COSTA, R. H. (1996: 16), fazendo-se uma análise da evolução histórica do princípio, conclui-se que esses fatos foram importantes para discussão do tema, cuja noção, como teoria precisa e coerente, vem surgir depois deles na Ciência das Finanças, clássica do século XIX.

Segundo TORRES (1999: 82) a transição do patrimonialismo para o capitalismo se caracterizou justamente pela idéia de que o imposto deveria se basear na capacidade contributiva de cada cidadão — princípio que se transformou em um dos pontos cardeais do liberalismo na obra de Adam Smith e nos textos jurídicos fundamentais, como a Declaração dos Direitos do Homem e outros.

Para TORRES (1999: 82) ainda no século XIX e até quase os nossos dias, o princípio da Capacidade Contributiva ficou um tanto obscurecido pela exurgência

² O artigo 179, Inciso 15, continha o seguinte preceito: "Ninguém será isento de contribuir para o Estado, na proporção de seus haveres".

dos positivismos, transferindo-se a reflexão sobre ele do campo do Direito para o da Ciência das Finanças. A justificativa dos impostos passou a se cifrar na legalidade ou na vontade do dirigente, revestindo a relação entre o Estado e o cidadão com características de relação de poder ou de relação *ex lege*.

UCKMAR (1996: 65) faz menção a um sem número de Cartas Constitucionais que têm dado atenção ao problema, destacando algumas constituições importantes em que o dispositivo se encontra expresso, e que são objeto de citações quando do estudo do Direito Comparado. Entretanto, pode-se destacar, desde já, a Constituição Italiana.

No Brasil, segundo TORRES (1999: 82), as vicissitudes da idéia de capacidade contributiva acompanharam as do pensamento universal, aparecendo com a Constituição do Estado Fiscal no início do séc. XIX, quando coube ao Visconde de Cairu captar os princípios lançados na obra de Adam Smith.

Porém, as primeiras referências concretas feitas com relação à Capacidade Contributiva aparecem na Constituição de 1824, sendo que, veio expresso, pela primeira vez, em sua integralidade, no art. 202 da Constituição de 1946³.

BALEIRO (1998: 687) ao referir-se ao texto constitucional da Constituição Federal de 1946, assim se manifestou: "Estranha às Constituições anteriores, ainda que comum a outras Cartas Magnas deste pós-guerra, o art. 202 brotava de profundas raízes plantadas há 400 anos, pelos menos, no solo repisado das operações humanas".

³ O Artigo 202 da Constituição de 1946, continha o seguinte teor: Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar".

Em 1965, o dispositivo é revogado pela Emenda nº 18, fato que, para muitos estudiosos significou um retrocesso.

Importa ressaltar que tal fato decorreu do momento político que o País vivia na época, no qual os direitos individuais e coletivos eram facilmente desrespeitados e desconsiderados, por força de um regime antidemocrático implantado após o movimento de 1964 — que instaurou, no Brasil, uma Ditadura Militar responsável pela elaboração da Carta Constitucional.

Com relação a esse momento, oportunas são as considerações de COSTA, R. H. (1996: 19): “Em flagrante retrocesso, a emenda constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 ao veicular a forma tributária, veio a expulsar aquele dispositivo do texto constitucional. Silente permaneceram, a respeito, a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969”.

No entanto, grande parte da doutrina liderada pelo Professor Aliomar Baleeiro, teve o entendimento de que o princípio permanecia contemplado, mesmo que não expresso, como ocorrera na constituição anterior.

BALEIRO (1998: 687), assim se posicionou: “Embora revogado aquele dispositivo pela emenda 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático onde todos são iguais, e declara que a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”.

CONTI (1997: 39) ratifica tal concepção, entendendo que continuava a existir a previsão do princípio naquele texto, desde que se fizesse uso de uma interpretação sistemática da Constituição⁴.

Portanto, mesmo com a posição retrógrada manifesta na Constituição de 1967/69, não há como desconhecer a presença do princípio no âmbito da imposição tributária, acolhido ao longo do tempo como realizador de Justiça Fiscal.

Porém, no estudo de sua origem e de sua evolução, verifica-se que sempre existiram dúvidas com relação a sua aplicação e eficácia.

A verdade é que, com o passar do tempo, foi se tornando muito difícil instituir e cobrar tributos, sem a devida verificação da capacidade contributiva das pessoas.

BALEEIRO (1998: 688), traduz com clareza esse sentimento:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do direito ou da religião, clamam unisonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a Justiça Tributária deve repensar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

⁴ Segundo CONTI (1997: 39) na Constituição de 1967/69, o dispositivo foi suprimido, de modo que o princípio da capacidade contributiva deixou de constar expressamente do texto constitucional. No entanto, isto não significou, para muitos, que o princípio não mais precisava ser observado. Segundo entendimento de grande parte dos estudiosos, continuava a existir o princípio no próprio Texto, desde que se fizesse uso de uma interpretação sistemática da Constituição.

A Constituição Federal de 1988, ainda que com algumas alterações, faz retornar o preceito contido no art. 202 do texto da Carta de 1946, o que, se por um lado gerou várias manifestações favoráveis por parte da doutrina, por outro trouxe novamente questionamentos sobre a eficácia do princípio.

MARTINS, I. G. (1998: 50) destaca a relevância do tema, observando que o direito formal e o direito estrutural, em sua projeção financeira, não prescindem da percepção preliminar de alguns princípios que alicerçam a espinha dorsal das normas que o regulamentam. São eles os princípios da capacidade contributiva e da redistribuição de riquezas, enquanto direito estrutural, ou seja, enquanto direito vinculado às próprias raízes da vida em sociedade.

No Direito Latino-Americano, a capacidade contributiva também tem merecido destaque. Observe-se a posição de JARACH *apud* OLIVEIRA, J. M. (1998: 17):

Todas as situações e todos os fatos aos quais está vinculado o nascimento de uma obrigação impositiva têm como característica a de apresentarem um estado ou movimentação de riqueza; (...) o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam uma capacidade contributiva.

Na Europa, a importância do princípio da Capacidade Contributiva tem sido, ao longo do tempo, destacada como fundamental na determinação dos tributos.

Para OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 18) tal constatação se verifica na posição de tratadistas de Direito Tributário, daquele Continente dentre eles o Italiano GRIZIOTTI — que chegou a ver na *capacidade contributiva* a própria causa jurídica do imposto

— e TROTABAS e COTTERET — que afirmaram ser o imposto determinado pelas aptidões contributivas.

Assim, um princípio que, segundo consta, preocupa a humanidade desde os antigos Egípcios⁵ e que hoje se faz presente no ordenamento jurídico da maioria dos povos, merece toda a atenção.

A preocupação com a distribuição justa da carga tributária tem se feito presente na vida dos povos desde os primórdios, mesmo que, em alguns momentos, não se tenha encontrado uma solução eficaz para se chegar a uma distribuição eqüitativa da carga tributária imposta a sociedade.

2 - CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Estabelecer um conceito de capacidade contributiva, sem que haja nenhum tipo de contestação sobre seu teor, tem se constituído no grande desafio para todos aqueles que têm se dedicado ao estudo do tema.

A discussão toda gira em torno da dificuldade de estabelecer uma diferença entre o que vem a ser capacidade contributiva e capacidade econômica.

E reside na noção do que seja Capacidade Contributiva o centro da ampla discussão sobre o assunto.

⁵ Segundo BECKER (1998: 479), “ ... Jones reporta-se a um excerto de Eródoto, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios”.

COSTA, R. H. (1996: 21) citando EINAUDI, sintetizou a dificuldade da apreensão do seu verdadeiro significado: “Capacidade contributiva (...). Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório (...), com esse par de palavras se explica tudo”.

Por esse motivo, a doutrina tem se pronunciado de maneira divergente ao tratar do assunto, estabelecendo, em muitas situações, grande polêmica com relação a matéria.

Para GRIZIOTTI *apud* COSTA, R. H. (1996: 21) — que se constitui em um dos precursores ao tratar do tema — capacidade contributiva indica a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos.

MICHELI (1978: 99) por sua vez, refere-se à Capacidade Contributiva da seguinte forma:

A noção de ‘capacidade contributiva’ impede o poder de imposição de ser exercido de modo a atingir o ‘mínimo vital’, isto é, aquilo absolutamente indispensável para viver. Se é ultrapassado tal limite... não existe mais capacidade, entendida esta no sentido que vimos acima, porque existe o perigo de que... não exista mais o sujeito.

JARACH, *apud* SCHERKERKEWITZ (1996: 40) apresenta a seguinte definição para *Capacidade Contributiva*:

É a Potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui.

No mesmo sentido se posiciona GIARDINA, apud SCHERKERKEWITZ (1996: 41):

O princípio constitucional segundo o qual a força econômica deve constituir o conteúdo fundamental da capacidade contributiva implica que só aqueles fatos da vida social que são índices de capacidade econômica podem ser adotados pelas leis como pressuposto do nascimento da obrigação tributária.

Segundo LEÃO (1999: 17), “Capacidade contributiva (= capacidade econômica) consiste no dever que cada cidadão tem de contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira...”.

UCKMAR (1986: 14) ao comentar o art. 53, § 1º da Constituição Italiana, afirma que a capacidade contributiva é algo mais que força econômica, inclui uma série de julgamentos sobre os efeitos econômicos, sociais, políticos dos tributos.

TORRES (1999: 83) reconhece que a capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Logo, estabelece que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vestuto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.

No entender do referido autor, é capacidade de pagar. Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Como se pode constatar nas citações acima, — que integram uma grande gama de conceituações feitas por destacados juristas buscando definir o que vem a ser capacidade contributiva — depara-se com uma série de posicionamentos que, num primeiro momento, comungam do ideal de justiça que o princípio carrega, bem como reconhecem sua vital importância. Porém, quando entram no detalhamento da questão, apresentam divergências, algumas irrelevantes, outras no entanto merecedoras de consideração e atenção porque dizem respeito aos efeitos e à eficácia do princípio.

Não obstante as dificuldades que resultam da ambigüidade, duplicidade ou multiplicidade dos conceitos que podem ser extraídos a partir da expressão “*capacidade contributiva*”, verifica-se que as Constituições modernas têm convertido freqüentemente esse princípio numa regra fundamental para a tributação, e, mesmo que o princípio tenha caráter programático, isso não lhe diminui a importância jurídica, pois além de servir como norteador da atividade legislativa, pode, também, dar tom de comando ao judiciário na medida em que constitui sentido teleológico para interpretação, integração e aplicação da legislação tributária.

Segundo COSTA, R. H. (1996: 22) as dificuldades para gizar-se o conceito de capacidade contributiva repousam no fato de que a expressão capacidade contributiva apresenta alto grau de generalidade e vaguidade, características próprias do Direito Positivo.

Nesse sentido, é importante destacar a posição crítica de BECKER (1998: 481), quanto a sua validade científica:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras capacidade contributiva sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.

O jurista italiano GIARDINA, *apud* COSTA, R. H. (1996: 22), também aborda a questão da imprecisão do conceito, embora de uma maneira menos incisiva:

Mas, se se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas Constitucionais modernas não seriam, em definitivo, palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda.

O conceito também tem sido analisado sobre outros aspectos. É o caso da distinção que se faz entre a *capacidade contributiva objetiva* e a *capacidade contributiva subjetiva*, também denominadas *absoluta* e *relativa*, respectivamente.

Com relação a esta questão, OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 33), assim se pronuncia:

capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um *objetivo ou absoluto* e outro *subjetivo ou relativo*. No primeiro caso, capacidade contributiva significa a *existência de uma riqueza* apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a *parcela dessa riqueza* que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

COSTA, R. H. (1996: 26) identifica, de forma clara, a diferença entre capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa subjetiva:

Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a *capacidade contributiva* relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, absorver o impacto tributário.

A partir dessa análise da doutrina, CONTI (1998: 33), conclui que a expressão capacidade contributiva, pode ser vista sob dois ângulos: o estrutural e o funcional.

No primeiro a capacidade contributiva é uma aptidão para suportar o ônus tributário; é a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo.

No segundo, tem-se a capacidade contributiva como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida e montante se desiguam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.

Para COELHO (1993: 90), a capacidade contributiva é a *possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay)*. É *subjetiva* quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real) e é *objetiva* quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí se configuram “*signos presuntivos de capacidade contributiva*”.

Constata-se, pois, que o constituinte elegeu, como princípio, a capacidade econômica real do contribuinte.

CARRAZZA, R. A. (1997: 66-67) tem outro entendimento:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e *não subjetiva*. É *objetiva* porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc⁶).

⁶ Segundo CARRAZZA, R. A. (1997: 67), atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Para BASTOS (1995: 122), o verdadeiro sentido do texto constitucional é de vedar que os poderes públicos desigualem contribuintes que estejam em situações equivalentes, dando a entender que o legislador constituinte prestigiou o Estado de Direito e a segurança jurídica dele decorrente. E, em contribuição bastante significativa no sentido de dirimir dúvidas, assim se manifesta:

O que fica realmente banida é a hipótese das desequiparações gratuitas, artificiais, tendo em mira mais beneficiar ou prejudicar certos contribuintes do que realizar autênticos valores da ordem jurídica. A inconstitucionalidade também existe na hipótese inversa – quando há um tratamento artificialmente idêntico de situações que, do ângulo jurídico, já não comportam um tratamento igualitário.

Também na tentativa de formular uma definição mais precisa, a doutrina busca esclarecer a distinção entre as expressões *capacidade contributiva* e *capacidade econômica*, que têm sido usadas como equivalentes.

Ocorre que, embora a doutrina dominante entenda que os conceitos tenham significados distintos, a forma proposta pela Constituição Federal de 1988, torna-os equivalentes.

MARTINS, I. G. S. (1989: 33) distingue, de forma enfática, os conceitos.

A capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular da sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Já capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.

HARADA (1991: 165) partilha dessa opinião afirmando que:

Capacidade Econômica não se confunde com a capacidade contributiva, embora ambas as expressões impliquem densidade econômica capaz de suportar imposição fiscal.

Capacidade contributiva é aquela capacidade econômica relacionada com a imposição parcial ou total. É a capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Logo, verifica-se a dificuldade de seu dimensionamento se atentarmos para o fato de que temos três esferas impositivas, cada uma com um rol de tributos.

O referido autor traz inclusive um exemplo utilizado por Ives Gandra da Silva Martins para ilustrar tal diferença. É o caso de um cidadão abastado que esteja de passagem pelo país. Esse cidadão rico tem, inequivocamente, capacidade econômica, mas não tem capacidade contributiva para efeitos de tributos que recaem sobre o cidadão aqui domiciliados. E finalmente conclui:

~~Em direito tributário interessa apenas a capacidade contributiva, pois tributação não é outra coisa senão a retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riqueza do particular. Assim, quando a Constituição faz alusão à capacidade econômica, na verdade está se referindo a capacidade contributiva. (HARADA, 1991: 165)~~

MACHADO (1994: 71), reconhecendo pairar dúvidas sobre a equivalência dos conceitos, questiona: “*Seria a capacidade contributiva algo diverso da capacidade econômica?*”

Em resposta a questão proposta, cita a posição do jurista italiano Moschetti, que, diante do texto do artigo 53 da Constituição Italiana, entende que capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência de *capacidade contributiva* posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente

interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas.⁷

Porém, ao atentar para o fato da equivalência como vem sendo utilizadas as duas expressões ao longo do tempo, a colocação vai ir de encontro às aspirações do legislador brasileiro, quando inseriu a expressão no texto constitucional.

CONTI (1997: 35) faz menção ainda, à expressão “*capacidade financeira, que seria a disponibilidade para liquidação das obrigações no tempo e forma contratados*”.

Dessa forma, ter-se-ia de investigar sempre, se houve ou não a observância do interesse público.

MACHADO (1994: 71) entende que, embora se trate de uma construção inteligente, é difícil aceitá-la porque se isso ocorrer resultaria na destruição pura e simples do princípio da Capacidade Contributiva. É enorme a vaguidade do conceito de interesse público e o Estado seria sempre o juiz da ocorrência, ou não, desse interesse, a justificar a outorga de isenções tributárias, o que evidentemente tornaria o princípio desprovido de efetividade.

⁷ Capacidade econômica, é apenas uma condição necessária para a existência de capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas. Assim, se, por exemplo, em face de uma exigência do desenvolvimento econômico conforme as normas e princípios da Constituição, uma determinada região durante um certo período, falta a ela o elemento qualificante da capacidade contributiva: a aptidão para realizar o interesse público. Mais ainda, precisamente para realizar tal interesse, essa fonte não pode ser considerada manifestação de capacidade contributiva. MOSCHETTI, Francesco, 1980: 279, apud MACHADO, Hugo Brito, Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, São Paulo, 1994, p. 71.

Neste sentido, MACHADO (1994: 71-72), cita MAFFEZZONI, outro jurista Italiano, que entende, que a capacidade contributiva não pode ser identificada na pura e simples capacidade econômica do sujeito passivo da tributação, pois, para ele, é problemática a determinação da capacidade econômica, tanto porque é impreciso o conceito de renda, como porque a capacidade econômica não pode ser dimensionada apenas pela renda — seja qual for a noção desta que se tenha adotado.

MACHADO (1994: 72) conclui, no entanto, que esses posicionamentos doutrinários encontram alguma dificuldade de aplicação ao Direito Brasileiro, uma vez que a Constituição Federal do Brasil fala em capacidade econômica, enquanto a italiana se reporta a expressão capacidade contributiva.

De tudo, resta a verificação de que a doutrina diverge sobre a definição de *Capacidade Contributiva*, embora busque estabelecer um conceito preciso, capaz de não deixar margem a interpretações que possam desvirtuar o sentido do princípio.

Assim sendo, este autor se junta à corrente que entende que a capacidade econômica é a aptidão dos indivíduos de obter riquezas, exteriorizadas sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica, qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la.

Já a capacidade contributiva se constitui na capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, ou seja, de pagar tributos. Constitui-se uma capacidade econômica específica, que se refere à aptidão para suportar determinada carga tributária.

Assim, um tributo que atinja o denominado *mínimo vital*⁸, mesmo que se esteja tributando alguém com capacidade econômica, estará impondo uma carga tributária a um contribuinte sem *capacidade contributiva*.

No caso do preceito constitucional, fez-se uso da expressão capacidade econômica, quando a referência é a capacidade contributiva, uma vez que se, trata apenas da capacidade econômica de pagar tributos.

No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador que menciona *capacidade econômica do contribuinte* e torna, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação.

Portanto, embora não se desconheça a divergência doutrinária com referência ao real significado das expressões, verifica-se que do princípio de Capacidade Contributiva resulta, de imediato, a ilegitimidade dos tributos que não tenham qualquer ligação com a força econômica do contribuinte.

A capacidade contributiva deve pressupor o alcance tributário de manifestações econômicas reais, efetivas e não meramente hipotéticas.

Questões conceituais parecem ser irrelevantes, frente ao desafio do Estado em aplicar uma tributação justa, que atinja as pessoas na proporção de suas possibilidades para contribuir.

⁸ Recursos destinados às necessidades básicas do indivíduo, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência.

Assim, não há como desconsiderar que, na medida em que se estabeleça uma definição mais precisa de capacidade contributiva, mais fácil será entender o seu verdadeiro sentido, e, como consequência, determinar a sua observância e a sua eficácia.

3 – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO BRASILEIRO

Tal como em outros países, também no Brasil, a partir do momento em que a sociedade começou organizar-se de forma mais democrática, questionamentos começaram a surgir sobre determinadas situações, principalmente sobre aquelas que dizem respeito à Justiça Social.

A capacidade dos indivíduos para concorrer com as despesas públicas passou a ser tema de debate, por se constituir em condição fundamental para se atingir essa Justiça.

Ao que tudo indica, o primeiro registro que se tem no Direito pátrio com relação ao princípio da Capacidade Contributiva está na Constituição de 1824. Neste século, ainda, encontra-se uma menção ao princípio, no Estatuto Albertino de 1848.

Após esses dois momentos, as constituições de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se omissas ou, no máximo, trataram o assunto de forma tímida e discreta, tornando mais difícil a sua observância.

Tal posicionamento se justifica pela característica das mesmas, uma vez que foram cartas constitucionais pouco democráticas.

No entanto, esse fato não foi suficiente para determinar o abandono do assunto. Ao contrário, parece ter despertado ainda mais o interesse da sociedade pela questão, determinando a sua inclusão, de forma expressa, no texto da Constituição de 1946.

Com certeza, foi essa Carta Magna que determinou, de forma definitiva, a inclusão da *capacidade contributiva* no Direito Brasileiro.

Assim, a referida Carta se constitui num marco para o sistema tributário nacional que, a partir dela, passou a tratar a matéria com a importância devida e merecida.

Mesmo que se registrem alguns retrocessos na legislação — como é o caso da Constituição de 1967/1969 que simplesmente suprimiu o preceito — a discussão em torno da *capacidade contributiva* veio tomando corpo, se constituindo em tema de grande interesse para a sociedade e, como consequência, passando a ser objeto de estudo na doutrina brasileira.

Assim, na década de 80, com o restabelecimento do regime democrático no país, princípios como o da Capacidade Contributiva constituíram-se foco de interesse e atenção. Como resultado, a Capacidade Contributiva foi incluída no teor do parecer da Comissão Afonso Arinos quando trabalhava no anteprojeto da

Constituição Federal de 1988, numa clara sinalização de seu retorno de forma expressa à Constituição Brasileira⁹.

A idéia proposta pela Comissão foi, no entanto, alterada pelo legislador constituinte em dois aspectos relevantes, o que determinou a possibilidade da ocorrência de diferentes interpretações.

Primeiramente, o texto do referido anteprojeto referia-se a tributos, e não exclusivamente a impostos como consta hoje atingindo também os tributos vinculados.

Não resta dúvida que se tratava de posição bastante avançada, pois, de forma ousada, propunha a imposição, ao legislador de observar a capacidade contributiva quando criasse tributo de qualquer natureza. Porém, a Assembléia Nacional Constituinte, convocada para elaboração da Constituição vigente, modificou a proposta, restringindo a observância do mesmo aos impostos.

O segundo ponto alterado com relação ao anteprojeto foi o deslocamento da expressão *sempre que possível*, para o início da oração — fato que acabou também sendo suficiente para determinar interpretações diversas, uma vez que, se na proposta havia a clareza de que a expressão referia-se apenas ao caráter pessoal, na atual versão já não se pode dizer o mesmo, pelo fato de que, no entender de alguns, o objetivo do legislador foi que a mesma atingisse também a graduação dos impostos.

⁹ Texto do art. 149, do anteprojeto de elaboração da Constituição proposto pela Comissão Afonso Arinos: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar”.

É importante destacar que as discussões ocorridas por ocasião dos trabalhos da referida Assembléia foram bastante ricas e, transparece, haver ocorrido uma preocupação significativa no sentido de redigir uma proposta que realmente fosse capaz de responder às expectativas da sociedade e de gerar meios para se atingir uma tributação realmente justa.

Pelas atas das Comissões da Assembléia Nacional Constituinte verifica-se, de qualquer forma, que o texto inicialmente proposto se aproxima muito do que atualmente consta na Constituição Federal; portanto, não se pode fazer a afirmação de que a alteração teve, como objetivo, desobrigar a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva.

Embora existam divergências com relação à interpretação do teor do texto constitucional, poucas são as resistências à inclusão do princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal, como princípio fundamental do Sistema Tributário Nacional.

MEIRELLES (1997: 137), conclui, que “a inclusão do princípio da capacidade contributiva em nosso ordenamento jurídico nacional acabou variando de acordo com o momento político histórico, demonstrando de forma insofismável seu caráter democrático”.

E este parece ser um ponto fundamental: a vinculação do momento político com as questões relacionadas à Justiça Social. Sem dúvida, essa se faz mais presente na medida em que os direitos individuais e coletivos são

preservados e respeitados, sendo que a capacidade das pessoas para contribuir com as despesas do Estado se insere entre essas situações.

4 – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DIREITO COMPARADO

Através dos registros históricos, se constata que o Princípio da *Capacidade Contributiva*, tem sido objeto de preocupação em vários países, o que determinou a sua integração, de forma expressa, em diversos Sistemas Jurídicos.

Tal fato fica ainda mais evidente quando se verifica que sua previsão consta em inúmeros textos constitucionais, constituindo-se em balizador para as ações relacionadas ao poder de tributar.

De imediato merece atenção e destaque o Direito Italiano que há muito tempo se preocupa com a questão e tem desenvolvido importantes estudos, buscando demonstrar, de forma precisa, o sentido do princípio, bem como a sua importância no âmbito de um Sistema Tributário.

Fruto da atenção conferida pela legislação e pela doutrina italiana à matéria, a Capacidade Contributiva encontra-se inserida no texto constitucional daquele país, prevendo inclusive, no seu teor, a possibilidade da utilização da Progressividade como meio de se atingir os efeitos pugnados pelo princípio¹⁰.

¹⁰ Artigo 53 da Constituição Italiana – “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

O preceito constitucional italiano não deixa nenhuma dúvida quanto à adoção da capacidade contributiva, estabelecendo inclusive formas e critérios para levá-la em consideração.

Numa visão mais ampla, facilmente se constata, que o princípio se encontra aceito em praticamente todos os países, funcionando, em muitos deles, como regra de Direito Positivo e consagrando a *capacidade contributiva* como princípio fundamental para uma boa e justa tributação.

Tal fato pode ser facilmente verificado através dos exemplos de que se tem conhecimento e que, pela importância dos ordenamentos jurídicos onde o princípio foi recebido, assumem grande relevância em termos de Direito Estrangeiro.

Veja-se o caso da Constituição Espanhola que, no seu artigo 31 prescreve:

Todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que, em caso algum terá alcance confiscatório. (CONTI, 1997, p. 44)

Note-se que, nesse caso, aparece de forma positiva o respeito à capacidade econômica do contribuinte — que deve ser mensurada através de critérios capazes de estabelecer a justiça fiscal, como é o caso da igualdade, da progressividade e da vedação ao confisco.

Segundo OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 43) a Constituição Suíça, por sua vez, embora não estabeleça critérios definidos como as anteriores, aceita o princípio e

não deixa dúvidas quanto à necessidade de sua aplicação manifestados no seguinte preceito: "As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma jurídica, devem ser tributadas segundo a sua capacidade econômica, de acordo com um critério tão uniforme quanto possível".

Ratifica-se, pois, que o princípio da capacidade contributiva se encontra hoje difundido entre as principais nações e, ao que tudo indica, por mais difícil que possa ser sua aplicação, o legislador dos dias atuais tem reconhecido a sua vital importância para o Direito e para a Sociedade.

Ainda, podem ser identificados outros tantos países que através de suas cartas constitutivas, também aceitam a Capacidade Contributiva como princípio, incluindo-a nos seus textos.

Para OLIVEIRA, J, M, D. (1998: 43), a Constituição do Chile assim se refere: em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionados ou injustos.

MACHADO (1994: 62), além dos exemplos já citados, focaliza mais alguns textos constitucionais de importantes países que reconhecem a Capacidade Contributiva, como princípio basilar de seus sistemas tributários:

Na Constituição da República Portuguesa, texto de 1967, está dito que o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos (art. 106).

(...) A Constituição da República da Nicarágua, de 19 de novembro de 1986, estabelece que el sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rendas (art. 114).

(...) Idênticos dispositivos podem ser encontrados em várias outras constituições, entre as quais a da Venezuela (art. 223), da Argentina (art. 4º), do México (art. 31, IV) e da Grécia (art. 3º).

Da mesma forma, MANNA (1993: 207) acresce exemplos de outros textos constitucionais que contemplam o princípio:

lugusiávia (1946) – art. 42: “A obrigação de pagar os impostos é geral e proporcional às possibilidades econômicas de cada cidadão”.

Alemanha Oriental (1949) – art. 29: “... os patrimônios e as renda serão tributadas progressivamente segundo critérios sociais, tendo-se em conta particularmente os encargos de família. No momento da taxaçaõ, deverão ser usados critérios particulares no que concerne aos patrimônios e às rendas criadas pelo trabalho individual”.

Jordânia (1952) – art. 111: “O governo, ao impor as taxas, deve ater-se ao princípio de uma taxaçaõ progressiva, respeitando a igualdade e a justiça social e não deve ultrapassar a capacidade de os sujeitos passivos pagarem e a necessidade de dinheiro do Estado”.

Ainda é importante destacar a presença do princípio da Capacidade Contributiva em outros ordenamentos jurídicos que, embora não o mencionem de forma expressa em suas constituições, reconhecem sua validade através das aplicação de outros dispositivos.

Aliás, essa foi à posição adotada por alguns juristas com relação a já citada Constituição Brasileira de 1967/69, liderados pelo Professor Aliomar Baleeiro. Na ocasião, tal entendimento decorreu do fato de que parte da doutrina via o princípio da capacidade contributiva como um desdobramento do princípio da igualdade — este fundamental em qualquer Constituição.

Assim, pode-se afirmar que existe o reconhecimento geral do princípio da Capacidade Contributiva como norma de justiça social, e prever que com o passar do tempo, cada vez mais se fará presente nos textos constitucionais dos mais diferentes países.

Pode-se afirmar ainda que, atualmente, é universal a consciência do princípio da capacidade contributiva como norma de justiça, mesmo que sua aplicação possa parecer difícil.

CAPÍTULO II

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

"Sendo o direito tributário o mais nervoso e ágil dos ramos jurídicos, a maior ou menor distância entre as normas positivas e as normas justas é que o tornam mais ou menos preservável, encontrando a sociedade sempre formas de adequá-la, por normas ajurídicas, a uma realidade de justiça fática, se a separação concreta entre os dois pólos for elevada". (I. G. S. MARTINS, 1998: 52)

1 – O SENTIDO DA EXPRESSÃO “SEMPRE QUE POSSÍVEL”, INSERIDA NO TEXTO DO ARTIGO 145 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Após o silêncio da Constituição de 1967/69, a Carta de 1998 preocupou-se em inserir, no seu texto, de forma expressa, o princípio da Capacidade Contributiva.

Assim, o constituinte legislador da época, de forma clara, fez com que a observância da capacidade contributiva não ficasse a mercê da aplicação e interpretação de outros preceitos constitucionais que, na maioria das vezes, davam margem a grandes polêmicas — o que, por certo, se constituiu num fator decisivo para a inclusão do princípio na Constituição Federal.

É bem verdade que a nova Carta trouxe alteração fundamental quanto à extensão da eficácia do princípio, uma vez que restringiu sua observância aos impostos, excluindo os demais tributos, diferentemente do previsto no art. 202 da Constituição de 1946.

Mesmo assim, existe considerável parte da doutrina que defende sua aplicação a todos os tributos.

OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 41-42) faz importante afirmação que traduz o sentimento dos que assim se posicionam:

A capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica. Tutela, efetivamente, a igualdade material no tributo, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada em face do Estado, direitos esses elevados ao nível de garantias constitucionais no Estado de Direito. Quer, pois, como *pressuposto* do tributo, quer como *critério de graduação ou limite* da tributação, o princípio requer tratamento compatível com a estatura dos interesses por ele protegidos, ordinariamente agasalhados nas constituições democráticas, 'um mandato inspirador do sistema tributário' que vincula tantos os poderes públicos como os cidadãos.

No entanto, por uma imperfeição lingüística, foi inserida a expressão "sempre que possível" no início da frase, o que para muitos foi o suficiente para determinar o entendimento de que a mesma comandaria todo o parágrafo, isto é, que, além do caráter pessoal, referia-se à capacidade contributiva.

Tal fato tem gerado muitas controvérsias e, embora possa parecer num primeiro momento que não existe dificuldades maiores para se chegar a uma

conclusão lógica sobre o seu real sentido, a verdade é que os autores que tratam do assunto têm se posicionado de forma antagônica.

De forma especial, são questionadas quais são as situações a que o Legislador Constituinte visou atingir e quais ele procurou dispensar da observância do preceito.

A Constituição Federal de 1946, ao tratar da questão, mais precisamente no seu artigo 202, não deixava margem de dúvida sobre sua intenção, uma vez que a cláusula ***sempre que possível*** fora inserida imediatamente à menção feita ao ***caráter pessoal***, indicava assim que só a ele se referia, nada tendo a ver com a capacidade contributiva.

Embora muitos juristas entendam que tal cláusula seria até dispensável já que nada acrescenta, uma vez que o Direito só atua no campo da possibilidade, a verdade é que sua presença, na Constituição Federal de 1988, foi suficiente para desencadear acaloradas discussões, principalmente, pelo fato da expressão "***sempre que possível***" aparecer no início do parágrafo.

MARTINS, I. G. (1989: 76-78) é do entendimento de que é evidente que a expressão ***sempre que possível*** está relacionada com a graduação pessoal da imposição tributária. Comprova tal posicionamento, ao se manifestar da seguinte forma:

A oração sempre que possível só deveria referir ao caráter pessoal dos tributos, visto que nem todos os tributos tem caráter pessoal. Para tanto, haveria necessidade de a frase ser colocada após a primeira oração, a saber: 'os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...'. O fato de a oração ter sido colocada no início do parágrafo passou, em interpretação mais superficial, a permitir que se entenda que a oração comandaria não apenas aquela sobre graduação pessoal, como também a do princípio da capacidade contributiva, no que a norma se transformaria em verdadeira autorização de confisco.

Portanto, posiciona-se de forma enfática, não deixando dúvidas que, ao seu ver, a capacidade contributiva será respeitada sempre, e não quando possível¹¹.

GRUPENMACHER (1997: 70), faz interessante crítica ao texto constitucional, por entender ser supérflua e imprópria a expressão "*sempre que possível*" inserida Constituição Federal — faz a seguinte afirmação:

O texto do art. 145, parágrafo 1º, contém algumas impropriedades. Inicialmente, é certo e extende de dúvidas que qualquer disposição constitucional ou infra-constitucional só é aplicada no mundo fenomênico "sempre que possível". É efetivamente despropositado imaginar-se que uma norma possa ser aplicada em situações em que sua observância e aplicação sejam irremediavelmente inviáveis. Nestes casos, podemos afirmar que a expressão "sempre que possível" é desnecessária ou mesmo supérflua.

E mais adiante GRUPENMACHER (1997: 70), assim se posiciona: "A ressalva, 'sempre que possível', diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando ao princípio da capacidade contributiva, que deve ser sempre

¹¹ MARTINS, G. I. (1989: 76-78) afirma que não obstante a imperfeição lingüística, que pode levar a interpretações menos avisadas, entende que a expressão inicial diz respeito a graduação pessoal, visto que em dispositivo posterior a Constituição proíbe que a tributação tenha efeitos confiscatórios. A interpretação portanto mais coerente é a de que a capacidade contributiva seja respeitada sempre, e não se possível, para que o seu desrespeito não implique em confisco. Porque o confisco é a forma clássica de não respeito a capacidade contributiva.

observado quando da instituição dos impostos, pena de estar a exação inquinada do vício insanável de inconstitucionalidade”.

Com veemência, a autora conclui que, como todos os princípios constitucionais tributários, o princípio da Capacidade Contributiva deve ser rigorosamente observado, sem condições ou ressalvas, para que a tributação atinja de forma plena os seus fins.

Coadunando com essa corrente de pensamento, MANNA (1993: 210), assim escreve:

Art. 145, § 1º - “Sempre que possível...”. O legislador constituinte, ao contrário do que a primeira vista possa parecer, não concedeu ao legislador ordinário uma faculdade de, caso fosse de seu interesse, graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o sentido dessa norma constitucional não é este, mas ao contrário, estabelece uma obrigatoriedade ao legislador ordinário, se for da índole do imposto, em graduá-lo segundo a capacidade econômica do contribuinte.

E mais adiante, conclui:

... apesar da impropriedade redacional, a melhor interpretação é no sentido de que a ressalva, “sempre que possível”, só diz respeito ao caráter pessoal do imposto, não se aplicando ao que diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva. Caso contrário, o princípio estaria praticamente morto diante da ressalva. (MANNA, 1993: 210)

No entanto, MANNA admite que, da forma como foi colocada a expressão na Constituição Federal, esta pode gerar dúvidas¹².

¹² Segundo MANNA (1993: 210), a redação do art. 145, § 1º, está imprópria e confusa, melhor seria se o dispositivo constitucional fosse redigido da seguinte forma: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão obrigatoriamente, graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”

Para CONTI (1996: 46), a expressão “*sempre que possível*” contida no texto constitucional refere-se apenas ao caráter pessoal dos impostos, haja vista que nem todos os impostos podem ter caráter pessoal. Todos os impostos, no entanto, sujeitam-se ao princípio da Capacidade Contributiva.

E vai além ao afirmar que:

... todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar seu princípio. Mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos - como a seletividade, por exemplo - que tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada. (CONTI, 1996: 48)

MACHADO (1994: 79) tem entendimento idêntico e faz ampla defesa da obrigatoriedade do princípio da Capacidade Contributiva, afirmando que, mesmo nem sempre sendo possível dar a um imposto o caráter pessoal, a graduação segundo a capacidade econômica é sempre possível.

LACOMBE (1996: 27-28), incluindo-se na corrente daqueles que entendem que os impostos deverão sempre ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte:

A primeira observação é que a expressão *sempre que possível* só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um colorário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é desnecessária.

A conclusão, portanto, é que os impostos sempre deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. A expressão *sempre que possível* poderia referir-se à capacidade econômica do contribuinte, caso o parágrafo em exame mencionasse tributos e não impostos. É que, como foi visto anteriormente, as taxas não podem ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, uma vez que as bases de cálculo a elas inerentes não mensuram um atributo ou algo próprio do sujeito passivo, mas uma atividade do sujeito ativo.

Não obstante, outros autores renomados, ao tempo que reconhecem a obrigatoriedade da observância do princípio, fazem algumas ressalvas que entendem necessárias ao defender que, em algumas situações, não é possível a graduação da capacidade econômica do contribuinte.

Veja-se o posicionamento de CARRAZZA, R. A. (1997: 70-71), com relação ao dispositivo e a expressão "*sempre que possível*":

Ao nosso ver, ele não está fazendo - como já querem alguns - uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

O sentido desta norma é muito outro. Ela, segundo pensamos assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Assim sendo, o autor tem entendimento de que, com relação a alguns impostos, é impossível que se atenda ao princípio da Capacidade Contributiva. E, nesse raciocínio, cita como exemplo o caso dos impostos indiretos¹³.

Concluindo sua análise, CARRAZZA, R. A. (1997: 71), deixa clara sua posição:

Na verdade quando o legislador ordinário tiver opções, deverá obrigatoriamente, ao criar *in abstracto* o imposto, atender ao reclames do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte.

Essa linha de pensamento é seguida por boa parte da doutrina, como é o caso de HARADA (1991: 170-171), que afirma de forma incisiva e crítica, que nem todos impostos comportam graduação.

A ressalva da possibilidade, ao nosso ver, aplica-se a ambos os princípios retroapontados mesmo porque a personalização dos impostos e a capacidade econômica dos contribuintes envolve aspectos comuns. Outrossim, assim como nem todos os impostos tem caráter pessoal, apesar da tendência de personalização dos impostos reais, nem todos os impostos comportam graduação. Não se pode sustentar a obrigatoriedade da observância do princípio da graduação em relação a todos os impostos se isso não for possível nem exequível, tendo em vista o quadro jurídico positivo. Ninguém pode ser obrigado a fazer o impossível.

¹³ CARRAZZA, R. A. (1997: 71), justifica sua posição da seguinte forma: Impostos há, porém, que, por sua natureza não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica desse imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial, o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada, no preço, a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga do imposto. Vemos, portanto, que não é a índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela ciência econômica, de indiretos.

O autor ora referido aponta ainda a dificuldade de estabelecer o limite de imposição que cada sujeito passivo pode tolerar dentro de suas possibilidades econômicas, pelo fato de existirem, no Estado Brasileiro, três esferas autônomas de imposição tributária¹⁴.

Segundo COSTA, A. J. (1991: 301), o texto suscita muitas dúvidas, e justifica:

Com efeito, entre os impostos enumerados pela Constituição há alguns incompatíveis com esta espécie de graduação. Basta lembrar o IPI e o ICMS. A seletividade de ambos, que permite adequá-los melhor contra seus efeitos regressivos, não equivale à graduação nem à personalização.

Afora a ambigüidade de posicionamentos, o fato é que, com o passar do tempo, vai se consolidando a idéia de Capacidade Contributiva como regra obrigatória quando da imposição da carga tributária.

Certamente expressões como esta inclusa no artigo 145, parágrafo 1º, gradativamente, deixam de se fazer necessárias nos textos constitucionais, na medida em que a sociedade sinta, de forma mais forte, a necessidade da observância de alguns princípios e valores como condição para sua subsistência.

¹⁴ HARADA (1991: 171), examina a dificuldade da seguinte forma: A peculiaridade de nossa federação faz com que coexistam três esferas autônomas de imposição tributária. O contribuinte brasileiro é, ao mesmo tempo, súdito da União, dos Estados e dos Municípios. Com os governos da União, dos Estados e dos Municípios, cada qual manejando impostos dos mais diversos, de feitos díspares, agravados pelos desníveis regionais no que tange ao desenvolvimento sócio-econômico resulta com solar a enorme dificuldade, se não a impossibilidade de o legislador ordinário de cada entidade tributante dimensionar a capacidade econômica de cada contribuinte, relativamente a este ou àquele imposto.

Assim, todos os tributos, — e de maneira especial, todos os impostos — devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, independentemente de qualquer interpretação que venha a ser dada ao preceito constitucional.

Nesta perspectiva, entende-se que a inclusão da expressão “*sempre que possível*” no início do texto do § 1º do artigo 145, que trata da Capacidade Contributiva na Constituição Brasileira, seja fruto da insegurança do legislador constituinte da época, que talvez não se considerou suficientemente preparado para tratar da matéria, e, por isso, optou por assumir uma posição mais cômoda e de menor repercussão.

Para comprovar tal fato basta comparar o texto em vigor com a proposição apresentada pela Comissão Especializada, de forma mais específica com o artigo 149 do anteprojeto da Constituição Federal que continha o seguinte teor: CONTI, (1997: 39) “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar”.

2 - O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO – A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DEMAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Ao regular as relações entre as pessoas, o Direito se vale de normas que não devem ser consideradas isoladamente, mas sim em conjunto, como um sistema.

Daí, o porquê de se falar muitas vezes em interpretação sistemática.

Segundo CARRAZZA, R. A. (1997: 30), “sistema é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se de princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quando em menor número existam”.

Assim, pode-se dizer que a Constituição é um conjunto de normas e princípios, que formam um sistema coeso de mandamentos jurídicos. Não há nenhum dispositivo, na ordem jurídica, que seja autônoma.

Dentre os mandamentos, alguns são de caráter geral, sobre os quais alicerça-se todo um conjunto de regramentos que formam o sistema. São denominados princípios constitucionais.

Etimologicamente, princípio significa começo, a origem, a base. No dizer de CARRAZZA, R. A. (1997: 29) em qualquer ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida; é a pedra angular de qualquer sistema.

Porém, como demonstra SILVA, J. A. (1990: 81), assim como princípio pode indicar o início, o começo, também pode ser utilizado com o sentido de fundamento de um raciocínio, de uma orientação de caráter geral.

Para REALE (1985: 229-300), princípios são verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivo de ordem prática de caráter operacional, isto é, se configuram como pressupostos exigidos pelas necessidades de pesquisa e da praxis.

MELLO, C. A. B. (1981: 87-88) define princípio jurídico da seguinte forma:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Para FERRAZ (1994: 141), os princípios, “*são enunciados diretores da atividade humana juridicamente considerada*”.

Outra importante definição de princípio jurídico, é formulada por CARRAZZA, R. A. (1997:31), entendendo que “(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

COELHO (1993: 105) faz importante abordagem sobre a importância dos princípios jurídicos: "(...) No Direito brasileiro, v.g., está previsto o princípio de que o juiz deve aplicar a lei levando em conta os fins sociais a que se destina. Nesse caso, o princípio está legalmente incorporado ao Direito posto".

E mais adiante COELHO (1992: 106) conclui: "O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo".

Com relação ao princípio da Capacidade Contributiva que é objeto de estudo do presente trabalho — o mesmo autor (1993: 106-107) faz um questionamento pertinente, de uma forma incisiva e irresignada, com este teor.

É verdade que os positivistas extremados, classe em extinção, só reconhecem um princípio quando expresso na Superlei. Pois bem, o princípio da capacidade contributiva agora é expresso e explícito. Causa bulha, portanto, a atual lei sobre a renda e demais proventos.

Acabam-se quase todas as *deduções* e instituem-se *duas alíquotas apenas*, em nome da *praticabilidade da arrecadação*. Ora, as deduções são técnicas de aferição de capacidade contributiva"¹⁵.

¹⁵ COELHO, S. C. (1993:107), assim exemplifica a situação: "É lógico que um contribuinte que teve despesas médicas extraordinárias e tem seis filhos em regime escolar, possui menor capacidade contributiva que outro, ganhando o mesmo mas sem os encargos daquele. Por outro lado, duas alíquotas apenas não correspondem à realidade da pirâmide contributiva brasileira, com inúmeras faixas de renda individual e familiar".

CONTI (1997: 22) propõe que, para facilitar o estudo do Sistema Jurídico representado pela Constituição, o mesmo seja subdividido em subsistemas, de modo que estes estejam sujeitos aos princípios constitucionais gerais, e, por sua vez, por constituírem também sistemas de regras jurídicas, tenham seus próprios princípios.

E um exemplo de subsistema constitucional é o Capítulo I do título VI da Constituição Brasileira, que prevê o Sistema Tributário Nacional.

Dessa forma, o STN é também um sistema de regras jurídicas, inserido em um sistema mais amplo e abrangente e, como tal, tem também os seus princípios.

Logo, existem os princípios constitucionais tributários que, na definição de CONTI (1997: 22), “São normas do sistema tributário que orientam a atuação de outras normas, e dão coesão e estrutura a este ordenamento jurídico que podemos denominar de sistema tributário”.

No Sistema Tributário Nacional, verifica-se a presença de diversos princípios que podem ser classificados em várias categorias segundo sua extensão e âmbito de validade.¹⁶

¹⁶ CONTI (1997: 22) assim classifica os princípios partindo dos mais gerais para os mais específicos: a) os princípios universais; b) os princípios aplicáveis a todo o ordenamento – no caso, os princípios constitucionais gerais, e que vêm expressos no sistema tributário e c) os princípios aplicáveis a apenas uma matéria – no caso, os princípios constitucionais específicos do sistema tributário.

Esta dissertação, focaliza o princípio da Capacidade Contributiva, que é um princípio constitucional específico do Sistema Tributário e que decorre da aplicação do princípio da Igualdade — que é um princípio geral.

Para melhor atender ao princípio da Igualdade, o Sistema Tributário Nacional prevê o princípio da Capacidade Contributiva, de modo a fazer com que as condições pessoais dos contribuintes fossem respeitadas, e fossem alvo de tratamento igual.

Evidentemente que pelo exposto, a Capacidade Contributiva, embora sendo uma decorrência do princípio da Igualdade, relaciona-se com outros princípios, que também são fundamentais para uma boa e justa tributação.

COSTA, R. H. (1996: 41-42) destaca como princípios que desfrutam maior afinidade com a capacidade contributiva: o princípio da Legalidade, o princípio da Tipicidade, o princípio Republicano e o princípio da Segurança Jurídica.

Com referência ao princípio da Legalidade, não paira dúvida quanto a sua conexão com o princípio da Capacidade Contributiva. É a Lei que vai estabelecer as hipóteses de incidência dos impostos, observadas as regras-matrizes contidas na Constituição.

O princípio da Legalidade constitui-se numa limitação formal à produção de normas jurídicas tributáveis, enquanto o da Capacidade Contributiva supõe uma limitação material com relação ao conteúdo das normas.

ATALIBA (1997: 47) ao definir Norma Tributária, assim se manifesta: “Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, de exigir tributos). Para que este conceito de tributo, examinado anteriormente”.

LACOMBE (1996: 42) traz importante contribuição para identificar a importância do princípio da legalidade para o Direito Tributário: “(...) podemos afirmar que, com o advento do Estado moderno, o princípio da legalidade perdeu o cunho de autotributação, passando a adquirir um cunho meramente formalista, que se traduz na idéia de que só a lei ordinária, emancipada do poder legislativo, pode estabelecer os critérios da hipótese de incidência e do mandamento da norma jurídica tributária”.

O princípio da Tipicidade também mantém estreita relação com o princípio da Capacidade Contributiva.

Este princípio estabelece um limite material ao processo de tipificação, uma vez que aquele se encontra limitado na sua faculdade de escolha de situações suscetíveis de desencadear efeitos tributários àquelas situações reveladoras de capacidade contributiva.

Para COSTA, R. H. (1996: 42), “(...) o objeto da tipificação é, pois e sempre, a capacidade contributiva, cujas expressões a lei delimita pela formulação de modelos ou tipos, aos quais se devem ajustar as situações da vida para que se desencadeiem os efeitos tributários”.

Logo, o conceito de fato tributário, se caracteriza por um requisito formal – a tipicidade – e por um requisito material – a capacidade contributiva.

Se é verdade que a capacidade contributiva desfruta de maior afinidade com determinados princípios constitucionais, isso não retira a sua relação com outros — que também são balizadores de uma boa e justa tributação. Exemplos claros são os princípios de Segurança Jurídica e o da Boa Fé, que são universais, e também fundamentais para o Direito Tributário.

3 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A idéia de igualdade está vinculada diretamente à idéia de justiça. Não se pode imaginar um sistema jurídico cujo comando principal não seja a igualdade. Portanto, a igualdade deve ser o princípio nuclear de qualquer Sistema Constitucional, o princípio básico e fundamental para garantir o regime democrático de qualquer estado.

Porém, o que se tem constatado, ao longo do tempo, é a dificuldade encontrada pela sociedade na aplicação prática deste princípio. Há que se reconhecer não ser o mundo, e de forma específica o Estado, constituído de seres iguais. Assim sendo, por uma questão de justiça, todos os indivíduos devem ser tratados de maneira que se vejam reconhecidas suas diferenças, a fim de que cada um tenha o tratamento adequado a sua condição.

Quando o assunto é tributação, por consequência natural, tal fato assume importância relevante: como cobrar tributos das pessoas, fazendo com que tal ato respeite as diferenças com relação à capacidade econômica de cada uma?

Logo, constata-se a relevância da capacidade contributiva como princípio derivado da Igualdade. É ele que faz com que se verifique as reais condições do contribuinte, para depois determinar qual será sua parcela de sacrifício financeiro para com o Estado.

Como afirma CONTI (1996: 25):

O Direito não pode tornar todas as pessoas iguais, pois as pessoas são naturalmente desiguais. O Direito deve considerar estas desigualdades e atribuir, em função delas, um tratamento desigual entre as pessoas, de modo a fazer com que as desigualdades naturais das pessoas sejam atenuadas. Assim, o direito deve considerar as desigualdades para atribuir, em função destas, tratamento desigual, prestigiando os desfavorecidos em detrimento dos naturalmente mais favorecidos. O difícil é saber exatamente como e em que proporção isto deve ocorrer.

BARBOSA, R. (S/D: 25), em Oração aos Moços, tradicionalmente reconhecido pela Sociedade Brasileira por sua beleza e significado, afirma que a desigualdade nem sempre é contrária à igualdade:

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

Para LEÃO (1999: 59), "(...) o princípio constitucional da igualdade significa, sobretudo, proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade".

CONTI (1996: 26) cita cinco exigências fundamentais para a observância ao princípio da igualdade, desenvolvidos por Celso Antônio Bandeira de Mello e que merecem citação:

Sendo assim, a observância ao princípio da igualdade implica:

- a) adotarem as normas critérios de discriminação entre as pessoas;
- b) dever tal critério de discriminação adotado ter como fundamento um elemento valorado pela norma que resida em fatos;
- c) dever o fator de discriminação adotado guardar uma relação de pertinência lógica com a situação que deu origem ao fator de discriminação;
- d) dever tal fator de discriminação ter por finalidade reduzir as desigualdades existentes entre as pessoas;
- e) deverem os fatores de discriminação adotados estar de acordo com o estabelecido pela legislação.

Como se observa, é pelo princípio da Capacidade Contributiva que se determina o tratamento a ser dado a cada contribuinte, segundo sua capacidade de arcar com o ônus tributário.

No Direito Tributário, o critério que distingue os desiguais é a capacidade contributiva.

Nesse sentido, MARSÁN (1985: 54), ao tratar da igualdade do tributo assim se manifesta:

A igualdade do tributo não significa nivelção simplista nem muito menos igualdade aritmética. (...) Daí que o preceito da igualdade pode convalidar o critério econômico da proporcionalidade da tributação para medir a exigência da prestação pecuniária. Daí também a consequência de que somente na capacidade contributiva se encontra o elemento causal que conduz à acertada eleição dos fatos imponíveis e legitima a sanção de leis fiscais mais facilmente aceitáveis pelos contribuintes.

Apesar de a eleição de tal critério para estabelecer distinções na forma de tributação ter o reconhecimento de forma inequívoca de grande parte da doutrina, ainda pairam dúvidas e questionamentos com relação à presença da Capacidade Contributiva como princípio autônomo e de conteúdo próprio.

COSTA, R. H. (1996: 38) ao estabelecer a relação entre os dois princípios, faz importante advertência:

Clássica é a afirmação de que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade ou a de que é a manifestação ou a aplicação deste no campo tributário. Entretanto, a doutrina tem revelado preocupação com a insuficiência desse acerto, evidando esforços em busca de maior precisão na identificação do liame existente entre ambos.

MACHADO (1994: 70), faz importante esclarecimento no que se refere à distinção que deve ser feita entre a isonomia jurídica e a capacidade contributiva. Chama a atenção para o fato de que, embora muitas vezes, o princípio da isonomia pareça confundir-se com o princípio da capacidade contributiva, isso não é verdadeiro — assim se justifica a presença deste último no texto constitucional.

Diz MACHADO (1994:70):

A rigor, porém, o princípio da isonomia jurídica, em termos formais, é algo diverso do princípio da capacidade contributiva. Admitida a diferença, não nos parece que a norma instituidora de incentivos fiscais viole o princípio da isonomia jurídica, embora nos pareça que viola, às vezes flagrantemente, o princípio da capacidade contributiva.

Mais adiante, MACHADO (1994: 70) assim conclui:

De todo modo, não se pode descartar a idéia segundo a qual a capacidade contributiva é um critério de valoração do princípio da isonomia, e um critério capaz, a nosso ver, de realizar também o princípio da Justiça. Indispensável, porém, nos parece estabelecer a distinção, que é indiscutível, entre isonomia jurídica como igualdade formal perante a lei, e capacidade contributiva.

Para DERZI (1991: 163), "a capacidade contributiva (considerada proporcional ou regressivamente) é um desdobramento de um único princípio, o da igualdade"

Ainda, segundo a autora, para que a igualdade seja aferida, se faz necessário um critério que estabeleça comparação.

Tantas outras posições têm sido registradas. Contudo, se constata que o centro do debate tem residido sempre na necessidade ou não da previsão do princípio da Capacidade Contributiva como elemento de discriminação para diferenciação dos indivíduos em situação desigual.

Assim por mais respeitáveis que sejam as posições contrárias, elege-se no Direito Tributário, como critério que mensura e determina a igualdade ou desigualdade, a capacidade contributiva.

E nesse sentido, retificando essa concepção, cita-se novamente CONTI (1997: 28), que conclui não deixando dúvidas do acerto deste posicionamento:

(...) no Direito Tributário, o princípio da igualdade exige que se estabeleçam critérios pelos quais se possa aplicá-lo, estabelecendo tratamento diferenciado para aqueles contribuintes que se encontram em situação desigual. O princípio da capacidade contributiva estabelece como critério de justiça a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Desta forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva.

Embora alguns autores de forma categórica tentem demonstrar que o princípio da capacidade contributiva possa desaparecer do texto constitucional, sem que isso determine nenhum prejuízo ao princípio da Igualdade, entende-se que sua previsão se impõe como critério adequado e pertinente para mensurar a capacidade das pessoas em arcar com o ônus tributário.

4 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO AO CONFISCO

Ao estudar a capacidade contributiva, é imperioso que se destine um espaço para tratar de uma limitação ao poder de tributar, também prevista no texto Constitucional, que é a *vedação a confisco*.

Apesar do conceito de confisco não ser preciso, pode-se considerar confiscatório o tributo que atinja o contribuinte de tal forma que venha a violar seu direito de propriedade sem a correspondente indenização.

De forma mais precisa, BALEIRO (1998) definiu tributos confiscatórios, como sendo os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

De forma semelhante, HARADA (1991: 174) apresenta a seguinte definição: “Quando o total de tributos incidentes sobre determinado contribuinte representar uma carga que absorva todo o valor de seus bens, ou, ainda, que impeça de exercer uma atividade lícita, não há dúvida de que estaremos diante de uma carga geral confiscatória”.

Para AMARO (1997: 138), “confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”.

Assim, tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade.

MACHADO (1994: 96) chama a atenção para o fato de que, no exame do princípio de Vedação ao tributo confiscatório, tem-se que considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou um regime de economia de livre iniciativa, a conclusão inevitável será de que o uso de tributo com efeito de confisco é inadmissível e proibido.

MARTINS, I. G. (1998: 238) faz interessante consideração sobre a natureza da penalidade que é o confisco, quando diz: "... mister se faz uma rápida consideração sobre forma de apenação, que não estaria, em tese, nem como penalidade pecuniária, compondo a obrigação tributária, nem como penalidade privativa de liberdade, que é o confisco".

Em decorrência de sua natureza e pelo seu caráter de injustiça, o confisco vem sendo rejeitado em quase todos os países, principalmente nos democráticos, sendo que a maioria dos Estados o proíbem constitucionalmente, como é o caso do Brasil¹⁷.

Segundo CONTI (1997: 55) o não confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, é uma unanimidade em matéria tributária, não havendo notícia de quem se situe contrariamente a este limite imposto expressamente pelo legislador constituinte.

COSTA, R. H. (1996: 75) ao analisar o conceito de tributo expresso no Código Tributário Nacional, conclui que, por uma questão lógica, este não pode ser utilizado com efeito confiscatório, pois, trata-se de uma prestação compulsória que não pode se constituir a sanção de ato ilícito.

Como se vê, é estreita a relação do não confisco com a capacidade contributiva.

¹⁷ A Constituição Brasileira nas limitações que impõe ao poder de tributar veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização de tributo com efeito de confisco.

COSTA, R. H. (1996: 75), vai além: qualifica o tributo de confiscatório “quando exceder a capacidade contributiva relativa com subjetiva visada”.

CONTI (1997: 55) entende que “o princípio Constitucional que veda a tributação com efeito de confisco pode ser considerado como idéia de Capacidade Contributiva”.

LACOMBE (1996: 28), a partir da conclusão de que em decorrência lógica do princípio da Capacidade Contributiva chega-se a vedação do confisco, assim se posiciona por entender, que: “não precisa haver qualquer disposição expressa a respeito. Infere-se do princípio da igualdade e do seu corolário ora em estudo. O confisco seria desproporcional à capacidade contributiva, seria o aniquilamento desta, o que violaria a graduação determinada pela Lei Maior”.

Se é verdade que nenhuma voz se opõe ao fato de haver um preceito constitucional que impeça a utilização da tributação com efeito confiscatório, nem sempre é tarefa simples aquilatar até que ponto um tributo não é confiscatório e a partir de quando passa a sê-lo.

Ressalvada a imprecisão do que venha a ser considerado confisco, o certo é que sua vedação representa respeito ao princípio da Capacidade Contributiva, até porque não se trata de um princípio matemático, deve-se, pois, analisar caso a caso apoiando-se na equidade e na razoabilidade.

MACHADO (1994: 97), ao enfrentar a problemática ora exposta, entende que a dificuldade de estabelecer-se o que é um tributo com efeito de confisco,

não invalida o dispositivo constitucional.

Assim, o preceito demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil a fim de que esta nunca se constitua em instrumento de extinção da propriedade privada.

5 - MENSURAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No momento em que se verifica que uma tributação justa é aquela que trata de maneira diferenciada pessoas com desiguais capacidades contributivas, surge importante questão: como deve ser determinada a capacidade econômica do contribuinte, e de que critérios deve se valer o legislador ordinário para determinar a aplicação da carga tributária de forma equitativa?

O ensinamento de CONTI (1997: 41) se fundamenta basicamente na existência de três critérios pelos quais se pode mensurar a capacidade contributiva: (1) a renda auferida; (2) o consumo (ou renda despendida); (3) o patrimônio (ou riqueza, ou renda acumulada).

MARTINS, S. P. (1995: 315) afirma que: "A capacidade contributiva somente poderá ser notada quando existir um patrimônio ou uma renda. Havendo a disponibilidade econômica estará configurado o princípio e não como em alguns casos de imposto de renda, em que o fisco se arvora o direito de cobrar o valor com um ano de antecedência".

Tais critérios têm se constituído, ao longo do tempo, nos reais balizadores da tributação, até porque é através deles que hoje se pode aferir a capacidade econômica dos contribuintes.

Aqueles que defendem que a renda auferida é a melhor medida de capacidade contributiva o fazem argumentando que é um critério abrangente, uma vez que inclui todas as fontes pelas quais o indivíduo adquire a renda¹⁸.

Da mesma forma, há o entendimento de que a tributação — que leva em conta a renda — é direta, podendo-se estabelecer alíquotas diferenciadas conforme for maior ou menor a intenção de se tributar o indivíduo, diferentemente do consumo onde a tributação é indireta.

Os que entendem que o consumo é o melhor critério para se medir a capacidade contributiva argumentam que o mais importante é analisar os gastos realizados pelo indivíduo e que, por ser um ato egoísta e anti-social deve ser o alvo da tributação.

O terceiro critério é o patrimônio, também denominado riqueza acumulada. A defesa do patrimônio como medida de capacidade contributiva reside na sua possibilidade de gerar renda, bem como no fato de gravar bens improdutivos, os quais, embora não sejam atingidos pelo imposto de renda porque não a produzem, são claros índices de capacidade contributiva.

¹⁸ CONTI (1997: 42), traz elucidativo o exemplo: "... um indivíduo com renda de 100 e consumo de 80 deve ter um mesmo nível de bem-estar do que outro indivíduo com a mesma renda de 100 e um consumo de 100, porque o primeiro poderia realizar o mesmo consumo, se desejasse, de modo que não estaria assim tendo um bem-estar menor por ter um gasto menor".

O certo é que, atualmente, se encontra — no Direito Brasileiro e de forma específica no Sistema Tributário Nacional — impostos que têm como fato gerador a renda, o consumo e o patrimônio. Pode-se citar como exemplos: o Imposto de Renda onde o critério é a renda, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMs (consumo), o Imposto Predial e Territorial Urbano (patrimônio).

É evidente que tais critérios, muitas vezes, deixam a desejar quanto à verificação da capacidade contributiva subjetiva, o que também tem se constituído em objeto de polêmica.

No entanto, a doutrina dominante entende que o texto constitucional refere-se a capacidade contributiva objetiva.

Veja o que diz CARRAZZA, R. A. (1997: 66-67):

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

E conclui:

Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua *hipótese de incidência* fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva. (1997:66-67)

Já COELHO (1993: 107) vê a questão por outra ótica e, ao analisar a Lei do Imposto sobre a Renda e demais proventos, assim se posiciona:

(...) É lógico que um contribuinte que teve despesas médicas extraordinárias e tem seis filhos em regime escolar, possui menor capacidade contributiva que outro, ganhando o mesmo mas sem os encargos daquele. Por outro lado, duas alíquotas apenas não correspondem à realidade da pirâmide contributiva brasileira, com inúmeras faixas de renda individual e familiar.

Assim, mesmo entendendo que hoje existe o reconhecimento de praticamente toda a doutrina sobre a importância da aferição da capacidade contributiva dos contribuintes quando da imposição de tributos, verifica-se existir uma certa dificuldade quanto a sua mensuração.

Embora pareça mais adequada a posição de COELHO, que entende que o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte — há de se reconhecer que, com relação aos efeitos da norma, a posição de CARRAZZA, R. A. e de grande parte da doutrina corresponde de forma mais adequada à realidade.

Isso não impede, no entanto, que se busquem soluções mais justas para mensurar e aferir a capacidade contributiva dos contribuintes, uma vez que, é nítida, a constante evolução do Direito Tributário com relação à matéria.

Para MACHADO (1994:75), “a capacidade contributiva deve ser medida de diversas formas, tendo-se em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacados a renda monetária, o patrimônio e o consumo”.

Como se constata, o autor destaca esses três critérios; contudo, acertadamente, não desconhece que novas formas de mensuração da capacidade contributiva podem surgir no sentido de tornar o Sistema Tributário Nacional mais justo e eqüitativo.

6 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

A Progressividade é tida, por muitos, como um instrumento necessário à observância da capacidade contributiva ao tempo que, para outros, tem sido objeto de severas críticas.

O debate sobre a questão cresceu substancialmente após o critério haver sido contemplado pela Constituição Brasileira como uma das formas de graduação de alguns impostos¹⁹.

Para SILVA, P. (1987: 469), a Progressividade caracteriza-se pelo aumento crescente da tarifa ou dos elementos que servem de base à verificação do imposto, em razão do aumento da quota ou da riqueza em que vai incidir.

Como já foi visto, a capacidade contributiva exige que o tributo seja cobrado na proporção da riqueza de cada um. Ou seja, os tributos devem ser proporcionais.

¹⁹ No texto original (1988), a Constituição Federal prevê a Progressividade no art. 156, parágrafo 1º, no que se refere ao IPTU e no art. 182, parágrafo 4º, II que trata da política urbana, e utilização do solo urbano.

Porém, nos dias atuais, os impostos proporcionais já nem sempre são considerados os melhores e mais idôneos para atender o princípio da Capacidade Contributiva. A progressividade tributária, vem ganhando maior espaço e reconhecimento como critério capaz de satisfazer a Justiça Fiscal.

COSTA, R. H. (1996: 73) faz importante distinção entre os dois critérios: “A progressividade tributária, por seu turno, implica que a tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada”.

Para CONTI (1997: 75), “Por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”.

Assim, portanto o argumento mais forte em favor da progressividade é aquele que mostra o poder multiplicador existente na capacidade contributiva. CONTI (1997: 75) ainda ilustra com o seguinte exemplo:

(...) um indivíduo que consegue auferir mais renda, certamente conseguirá melhores opções para o investimento desta renda, além de um maior número de opções de investimento e, como consequência imediata, uma possibilidade muito maior de fazer com que essa renda cresça mais que a de um outro indivíduo que tenha menor para investir.

Para ele, a tributação progressiva é a forma que melhor se adequa ao princípio da Capacidade Contributiva, pois visa iguaiar o sacrifício dos contribuintes a obter, assim, a equidade vertical²⁰.

E conclui de forma a não deixar dúvidas quanto a sua posição em favor da utilização da Progressividade como instrumento de uma tributação que obedece ao princípio da capacidade contributiva, inclusive no que diz respeito ao IPTU:

A tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical. A progressividade pode ser legitimamente utilizada como instrumento de extrafiscalidade, seguindo objetivos de política fiscal, caso em que o princípio da capacidade contributiva é de observância restrita, apenas no que se refere à não-tributação do mínimo vital e à não-utilização de tributo com efeitos confiscatórios. É constitucional a utilização de alíquotas progressivas no IPTU, crescentes conforme o valor do imóvel. (CONTI, 1997: 98)

Para ATALIBA (1991: 75), “a progressividade dos impostos consiste no modo de o legislador estruturá-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base imponible. Isto é universal e parece – aos olhos de uma política tributária baseada nas melhores elaborações de ciência das finanças – uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos.

²⁰ CONTI (1997: 73-74), em sua obra *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da progressividade*, faz menção a dois tipos de equidade: a vertical e a horizontal. A horizontal pode ser entendida como a tributação dos indivíduos que estejam na mesma posição em termos de capacidade contributiva, de modo a fazer com que seja igual a tributação de indivíduos com idêntica capacidade contributiva. A equidade horizontal obtém-se mediante a implementação de um imposto proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte. Isto porque entende-se que as pessoas com a mesma capacidade de contribuição sofrem o mesmo sacrifício, ou abrem mão da mesma utilidade, quando pagam os mesmos impostos. Já a implementação da equidade vertical apresenta dificuldades muito superiores à da equidade horizontal. Isto porque visa estabelecer a melhor distribuição do ônus tributário entre contribuinte com capacidades econômicas diferentes.

Já para MACHADO (1998: 87), a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição da riqueza. Com o tributo progressivo o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais.

De pensamento idêntido, LACOMBE (1996: 32) vê, na progressividade, uma decorrência lógica do princípio da Capacidade Contributiva. Assim:

(...) Todo imposto deve ser progressivo, sob pena de violação do princípio ora em estudo. Esta é a regra geral. A progressividade dos impostos que incidem sobre produtos e mercadorias manifesta-se na variação da alíquota, em virtude do grau de essencialidade do produto ou mercadoria, como já vimos. No imposto sobre a renda, a progressividade exterioriza-se pela aplicação de alíquotas mais elevadas às faixas mais elevadas da renda tributável. Nos impostos sobre o patrimônio, as alíquotas serão mais elevadas sobre bens de maior valor, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da igualdade.

Como já foi afirmado, o tema não é pacífico, embora se considere majoritária a corrente da doutrina partidária da progressividade como instrumento de realização da capacidade contributiva.

A crítica á progressividade reside no fato de que sua utilização pode determinar alguns efeitos colaterais que não são aceitáveis e que colocam em cheque a efetiva Justiça Fiscal alcançável a partir de sua aplicação.

Nesse sentido, são identificadas possíveis conseqüências decorrentes de sua utilização que, para os seus críticos, são danosas e injustas:

a) **A progressividade tributária penaliza os mais eficientes:** de acordo com essa idéia, à medida que um contribuinte é mais eficiente, mais criativo e/ou trabalhe mais, acaba auferindo maior renda e, conseqüentemente, sofre uma alíquota fiscal mais elevada que um outro que não possua as mesmas qualidades.

b) **A progressividade tributária prejudica toda sociedade, pois desmotiva o esforço e a criatividade:** as pessoas são penalizadas ao terem recompensados seus próprios esforços e criatividade com alíquotas mais elevadas. Leva conseqüentemente ao desestímulo²¹.

Entende-se, porém, que, embora existam críticas à progressividade, esta deve ser reconhecida como um recurso útil e eficiente para se chegar a uma tributação mais justa, que contemple a capacidade contributiva.

A Constituição Federal prevê, de forma expressa, a progressividade em duas situações, ou seja, com relação a dois impostos: o Imposto de Renda e o IPTU.

Com relação ao Imposto de Renda, a progressividade é obrigatória de acordo com o art. 153, § 2º, I²².

²¹ CONTI (1997: 77), cita crítica à progressividade feita por Roberto Campos, publicada no jornal O Estado de São Paulo, de 4 de março de 1990, denominadas Tentações de São João Batista, com o seguinte teor: "A progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores. O charme da progressividade advém de duas falsas premissas. Uma é que quanto mais bem sucedido o contribuinte mais deve ser punido. Outra é que o governo gasta melhor que o particular. Presume-se que o governo gastaria para prestar serviços; na realidade, gasta para pagar funcionários. Essa é a verdade, não só dos impostos, mas também das tarifas".

²² O texto da Constituição Federal, previsto no artigo referido prevê que o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Já no que se refere ao IPTU, até o ano 2000, a progressividade era facultativa podendo ocorrer alíquotas progressivas de forma a assegurar a função social da propriedade (CF art. 156, § 1º)²³, e de permitir que o imposto seja progressivo no tempo, para fins de promover o adequado aproveitamento do imóvel (art. 182, p. 4º, II)²⁴.

Porém, através da Emenda Constitucional 29/2000 foi alterado o § 1º do artigo 156, e, também foi permitida a progressividade em razão do valor ou da localização do imóvel.

No entender de OLIVEIRA, Y. D. (1996: 41), a posição do legislador constituinte em não exigir a progressividade para todos os impostos foi acertada. O argumento que apresenta para comprovar sua posição é que a exigência geral não existe sequer na Itália cuja Constituição foi mais exigente ao prescrever, no art. 53, parágrafo 2º, que o sistema tributário é informado por critérios de progressividade.

Ao seu ver, a Carta Magna contentou-se com a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que pode ser feito tanto pela proporcionalidade como pela progressividade.

²³ O dispositivo referido prevê que o IPTU poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

²⁴ O dispositivo citado informa que a política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público Municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e a garantir o bem-estar de seus habitantes e, é facultado o poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no Plano Diretor, exigir, nos termos da Lei Federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento sob pena de o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana ser progressivo no tempo.

A diferença reside no fato de que, enquanto na proporcionalidade aumenta a base de cálculo e a alíquota permanece a mesma, na progressividade, à medida que aumenta a base de cálculo, aumenta também a alíquota.

Independente de qualquer crítica, o fato é que a progressividade é critério presente no Sistema Tributário Nacional e a sua utilização tem gerado controvérsias, principalmente quando aplicada ao IPTU.

O fato que chamou mais atenção para a questão, e que se constituiu em objeto de grande polêmica, foi o disposto na Lei Municipal de São Paulo que previu alíquotas progressivas para o IPTU, conforme o valor venal no Imóvel²⁵.

As objeções feitas ao referido dispositivo legal, pelos defensores de sua inconstitucionalidade, segundo ATALIBA (1990: 235) centravam-se essencialmente em dois argumentos:

- a) o art. 182 do texto Constitucional restringe a aplicabilidade da progressividade aos casos nele contemplados, condicionando-a a leis e atos urbanísticos;
- b) o art. 153, § 2º, I, do Texto Constitucional, menciona expressamente a progressividade, para referi-la ao imposto de renda, de modo a deixar claro que só neste caso se aplica esse critério.

²⁵ “O art. 7º, inciso I, da Lei 6.989/66 do Município de São Paulo, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei 11.152, de 30.12.91, prevê alíquotas progressivas conforme o valor venal do imóvel, nos seguintes termos: “O imposto calcula-se sobre o valor venal do imóvel à razão de: I – tratando-se de imóvel utilizado exclusivamente ou predominantemente como residência:

Alíquotas (%)	Classes de VVI em UFM
0,20	até 550
0,40	acima de 550 até 1400
0,60	acima de 1400 até 4600
0,80	acima de 4600 até 15000
1,00	acima de 15000”.

ATALIBA (1990: 235), tece o seguinte comentário em contraponto a essa argumentação:

Tais argumentos seriam verdadeiros, não fosse a extraordinária força (como princípio que encerra) do preceito do art. 145, § 1º, do Texto Constitucional que, não só faz referência ao princípio da capacidade econômica, como ainda impõe que “sempre que possível”, os impostos serão tratados de acordo com características de pessoalidade.

A tudo isso se acresça o categórico e peremptório preceito do inc. II do art. 150, que veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Parece claro que a pessoalidade dos tributos induz, claramente a progressividade, sob pena de uma igualdade de aparência – meramente formal – redundar no tratamento igual de pessoas em situações desiguais, com violação, portanto, do preceito do inc. II do art. 150.

E mais adiante, o mesmo autor defende sua posição de forma enfática:

O art. 182 da Constituição prevê a progressividade, no tempo, do IPTU como um meio de reforçar e sancionar a política urbana do Município, essencialmente traduzida no seu Plano Diretor. O art. 182 condiciona o uso do instrumento “progressividade no tempo” à observância de regras urbanísticas e outras, editadas pelo Município.

Fica claro que progressividade no tempo é impedida sem obediência ao art. 182. Mas, a circunstância de o próprio art. 182 prever que pode ser estimulada, induzida – se não mesmo forçada – a edificação e a adequada utilização de imóveis urbanos, mediante a aplicação de um IPTU “progressivo no tempo”, já mostra que as demais razões de progressividade (razões que não digam respeito à disciplina urbana), bem como outros critérios (que não seja o tempo), são perfeitamente tolerados. Em outras palavras: veda-se essa progressividade extrafiscal (de fins urbanísticos), sem observância, pelo Município, dos pressupostos do art. 182. Não se proíbe a progressividade fiscal.

Não se pode entender que um preceito proibitivo e restritivo, da Constituição, mereça interpretação ampliativa, contra o princípio da autonomia municipal e a liberdade que deve ter o legislador municipal para utilizar os seus tributos, como instrumentos nitidamente fiscais. “O que a Constituição dá com a mão direita, não retira com a esquerda” (Rui Barbosa).

A circunstância, portanto, de ser velada a aplicação da progressividade no tempo (no presente momento) não significa que outras expressões de progressividade sejam vedadas. Pelo contrário, são até postuladas pelo sistema constitucional, como é o caso da capacidade contributiva. (ATALIBA, 1990: 235-236)

Ao concluir seu parecer, faz importantes afirmativas que sintetizam seu pensamento:

- a) O IPTU, como todos os impostos, deve ser estruturado de modo a satisfazer às exigências do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).
- b) Sua disciplina deve obedecer à isonomia tributária (art. 150, II).
- c) A progressividade é aplicável a todos os impostos, porque realiza os princípios constitucionais mencionados, excelentemente.
- d) A progressividade pode ser fiscal e extrafiscal.
- e) A extrafiscal urbanística depende de obediência ao art. 182 da Constituição. Não pode ser adotada agora.
- f) A fiscal pode e deve, porque integra a natureza e o perfil do IPTU, como bem o salientou a ilustre Procuradora do Município de São Paulo, Dra. Aurélia Sampede Scarcioffolo, em excelente e primoroso parecer sobre o tema.
- g) Tanto a progressividade extrafiscal não urbanística, como a fiscal podem e devem ser aplicadas pela lei municipal; ao contrário de serem inconstitucionais, realizam à perfeição os princípios constitucionais, sistematicamente interpretados. (ATALIBA, 1990: 238)

COSTA, A. J. (1990: 239-241) também emitiu parecer a respeito do referido ante-projeto de lei, que vai de encontro com a posição de ATALIBA, e assim se pronunciou:

A meu ver, a progressividade prevista no art. 156, § 1º, pode ser aplicada independentemente do disposto no art. 182, § 4º. Bem sei que o art. 156, § 1º, diz que a progressividade destina-se a assegurar o cumprimento da função social da propriedade e que o art. 182, § 2º, dispõe que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. Assim, se não há plano diretor, não haveria também como exigir o cumprimento de uma função social não definida.

A leitura da Constituição deixa patente que a progressividade citada no art. 156, § 1º, inclui-se entre as que se justificam como forma de concretização de uma política redistributiva. Já a progressividade a que alude o art. 182, § 4º, é, sem dúvida, ferramenta de ordenação de uma política urbana.

Qual, portanto, a razão de ter a Constituição, mencionado a progressividade no art. 156, § 1º, em relação ao IPTU? Entendo que, simplesmente, porque, tendo criado uma progressividade no tempo como instrumento no tempo como instrumento da finança de ordenamento ou poder de polícia, na área da política urbana, quis deixar claro que a mesma progressividade poderia ser utilizada não como instrumento de política fiscal visando a outros fins, salientando-se não haver a menor incompatibilidade entre uma e outra coisa.

A progressividade em razão do valor do terreno é perfeitamente compatível com o texto constitucional, não havendo também antagonismo algum entre ela e o princípio da capacidade contributiva.

Ainda COSTA, A. J. (1990: 238) sintetiza seu estudo, respondendo às perguntas formuladas por ocasião da consulta feita pela Secretaria das Finanças da Prefeitura do Município de São Paulo:

- a) Lei municipal pode instituir o IPTU progressivo, com base no art. 156, § 1º, da Constituição, sem considerar o disposto no art. 182, § 4º. Um e outro tratam de hipóteses diferentes.
- b) A progressividade no tempo é restrita às hipóteses prevista no art. 182, § 4º, da Constituição.
- c) A progressividade prevista no art. 156, §1º, deve relacionar-se com o valor do imóvel. Tamanho da propriedade, infra-estrutura que a serve, são fatores determinantes do valor, de modo que considerá-los em apartado para regular a progressividade equivaleria a instituir um valor irreal apenas para efeitos tributários, não denotativo de capacidade contributiva.
- d) Inconcebível progressividade em razão do número de imóveis possuídos pelo contribuinte no Município.
- e) Não há inconstitucionalidade na lei que cria a indexação do IPTU, pelo mesmo índice aplicável a títulos da dívida pública federal e que refletem, adequadamente, a perda do valor aquisitivo da moeda.

Sem dúvida, a Lei Municipal da Capital Paulista possibilitou um amplo estudo sobre a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano, fazendo com que inúmeros e renomados tributaristas dedicassem sua atenção à matéria, tamanha foi sua repercussão.

CORDEIRO (1990: 316) que também foi consultada por ocasião da criação do IPTU progressivo do município de São Paulo, desta feita pela Câmara Municipal, apresentou as seguintes conclusões:

(...) nada impede que a lei institua a progressividade de alíquotas para o IPTU com finalidades eminentemente fiscais, levando-se em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, utilizando-se, por exemplo, a maior ou menor proximidade do imóvel da zona central da cidade; a destinação do imóvel, residencial, comercial, industrial; a área construída; o tipo de construção; o valor do imóvel, dentre outros; critérios estes que demonstram referida capacidade contributiva e atendem perfeitamente o princípio da igualdade.

Esta progressividade, que leva em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, encontra fundamento nos arts. 145, § 1º e 150, II, da CF, ou seja, pode-se dizer que é progressividade em termos genéricos, utilizando-se de todos os possíveis critérios que venham a traduzir uma política fiscal equânime.

A progressividade, ou seja o aumento de alíquotas nada mais fará do que acompanhar a diferenciação da capacidade contributiva aplicando-se o princípio da igualdade.

A progressividade do IPTU, levando-se em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, utilizando alíquotas diferentes e progressivas, incidindo em situações diferentes, tanto sobre propriedade edificada como não edificada, tem respaldo naquele princípio e no da isonomia, podendo o Município utilizá-las segundo os critérios que melhor atendam às suas peculiaridades.

Confrontando as posições expostas, conclui-se que o IPTU está sujeito ao Princípio da Capacidade Contributiva e, sendo a progressividade considerada um instrumento que permite realizar este princípio, aproximando-se da Justiça Fiscal, é constitucional a utilização de alíquotas progressivas, crescentes conforme o valor venal do imóvel. Este foi afinal o entendimento do Congresso Nacional, ao aprovar a Emenda Constitucional 29/2000, dispondo que o § 1º do artigo 156 passa a ter a seguinte redação: “Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:” “I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e” “II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel”.

Por se constituir em fato recente, a Emenda Constitucional 29/2000 ainda não foi alvo de maiores considerações pela doutrina.

O fato é que o legislador ao posicionar-se desta forma, entendeu que com relação ao IPTU, através da progressividade é possível de forma mais concreta verificar a diferenciação da Capacidade Contributiva aplicando-se como consequência o princípio da igualdade.

Logo, a progressividade do IPTU prevista em Lei Municipal com critério e coerência, certamente realizará com maior perfeição princípios constitucionais consagrados, sistematicamente interpretados.

Através deste dispositivo a Lei maior nada mais fez do que aumentar a possibilidade de aferição da Capacidade Contributiva dos contribuintes do IPTU, bem como da utilização deste imposto, como realizador de outros princípios

fundamentais (individuais e coletivos), constitucionalmente previstos.

Enfim, a Emenda Constitucional 29/2000 ao alterar o artigo 156 permitiu de forma expressa a progressividade com relação a este imposto, solucionando o problema de dupla interpretação gerado pelo texto anterior.

7 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE

A seletividade, em função da essencialidade, está prevista na Constituição Federal, sendo obrigatória para o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e facultativa para o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Pela seletividade, as alíquotas devem ser graduadas de forma diferente segundo a essencialidade dos bens tributados.

MACHADO (1998: 83) define imposto seletivo como "aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens, em razão de certos critérios".

Como se vê, a seletividade possibilita a aplicação do princípio da Capacidade Contributiva aos impostos indiretos. O critério de discriminação é a essencialidade do Produto.

Produtos essenciais são os indispensáveis àqueles indivíduos que têm pouca capacidade contributiva e pela seletividade serão gravados com pouca ou nenhuma tributação.

Em contrapartida, produtos considerados supérfluos ou de luxo poderão ter suas alíquotas fixadas de maneira mais gravosa, pois certamente serão adquiridos por pessoas de maior capacidade contributiva.

E nesse sentido, MACHADO (1994: 66) assim se manifesta:

Na verdade existem certos produtos, mercadorias e serviços, cujo consumo constitui verdadeira demonstração de capacidade contributiva. Automóveis de luxo, sofisticados aparelhos eletrodomésticos, iates, jóias, casacos de peles, bebidas importadas, bem como a comunicação através de aparelhos sofisticados, evidenciam por seu uso, ou consumo, elevada capacidade contributiva.

Evidentemente, nada impede que eventualmente uma pessoa não dotada de capacidade contributiva elevada, possa utilizar ou consumir um daqueles bens ou serviços, mas o fato se constituirá numa exceção.

LACOMBE (1996: 30) afirma:

O critério para se aferir tal essencialidade baseia-se, é óbvio, em presunção. Presume-se que produtos ou mercadorias supérfluas sejam consumidos pelas classes sociais de maior capacidade contributiva. As presunções serão legítimas se fixadas por critérios razoáveis.

E mais adiante conclui:

(...) A seletividade da alíquota dos impostos que incidem sobre produtos ou mercadorias, já especificados acima, exige, em primeiro lugar, uma classificação de tais produtos ou mercadorias, para que, de acordo com o grau de essencialidade, sejam tributados de forma diversa, em respeito à igualdade e à capacidade contributiva.

A dificuldade paira em estabelecer o que é essencial e o que não é, até porque alguns produtos e serviços, pelas suas características, enquadram-se numa faixa em que é difícil determinar o seu grau de essencialidade.

Recentemente, o Estado do Rio Grande do Sul, por autoria do Poder Executivo, propôs aumento de ICMS, embasado na seletividade, para os combustíveis, energia elétrica, telecomunicações, bebidas e cigarros.

O referido projeto rendeu acalorados debates e não foi aprovado pela Assembléia Legislativa, embora o Governo do Estado, autor do projeto, insistisse que aqueles produtos e serviços, alvos do aumento de tributação, não eram essenciais e por isso, poderiam ter suas alíquotas do ICMS majoradas. Tanto que, repete seu procedimento e novamente propõe projeto de lei com o intuito de atingir este objetivo.

NOGUEIRA (1990: 10) expõe a dificuldade do legislador em encontrar um critério geral e relembra que o constituinte de 1934 já tentou solucionar o problema através da seguinte disposição: "São isentos de imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica".

Porém, para dar execução a esse mandamento constitucional, o legislador ordinário começou a especificar listas de produtos isentos em função de preços e outros critérios. Contudo, não conseguiram aplicação útil, antes ampliaram mais as dificuldades, em face da inflação e outros óbices.

NOGUEIRA (1990: 10) expressa entendimento de que, para atender a seletividade dos produtos em função da essencialidade, a legislação do IPI deve ser elaborada através das categorias da técnica de tributação – “não incidência, fato gerador ou incidência (base de cálculo e alíquotas), isenções e imunidades – tendo presente o grau de essencialidade dos artigos de consumo”.

Assim, tendo em vista a natureza do produto e a sua principal finalidade, o legislador deve excluí-lo do imposto ou incluindo-o, dosar a tributação de conformidade com sua natureza e finalidade²⁶.

E com relação à questão, NOGUEIRA (1990: 11) conclui:

A melhor e legítima técnica legislativa, pois, para alcançar o pleno objetivo da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e dos serviços, é, dentro do Sistema Tributário Nacional, não apenas isentar, graduar alíquotas, mas para bens absolutamente essenciais, deve o Poder competente livrá-los de todos os ônus fiscais, por meio da não incidência. E por quê? Porque a não-incidência que só pode ser estabelecida pela Constituição Federal, Estadual ou pela lei do poder competente é a única forma de excluir todos os ônus fiscais, isto é, não só da obrigação principal, mas de todas as obrigações acessórias, sabido que muitas vezes o somatório das obrigações acessórias chega a ser mais oneroso do que o encargo do próprio crédito tributário.

LEÃO (1999: 99) comenta o atual preceito constitucional e assim se manifesta com relação ao que seja a essencialidade:

²⁶ TILBERY, Henry, apud Ives Gandra Martins ensina: “Em dicionário se define a palavra “essencialidade” como sendo a “qualidade ou estado daquilo que é essencial”. Por sua vez se atribui à expressão “essencial” três sentidos distintos: 1. Relativo à essência; que constitui a essência; 2. Necessário; indispensável; 3. Característico, importante.

No presente contexto prevalece a Segunda das significações retromencionais, isto é, “essencialidade” como sinônimo de “necessidade”, “indispensabilidade”.

A avaliação de bens como “necessários” ou como “supérfluos”, muda sensivelmente assim no espaço como no tempo; principalmente se acentuam as exlências com o progresso da civilização e da tecnologia.

A conceituação das necessidades humanas depende – além de fatores externos, temporários, como a época, o ambiente – também da perspectiva das diversas ciências”.

O conceito de essencialidade deve ser interpretado para qualificar as necessidades básicas do cidadão, que já se constituíram, no passado, em alimentação e vestuário, mas, que hoje estão agregados, formando uma lista mais ampla, da moradia, assistência médica e principalmente da educação²⁷.

Embora o princípio da seletividade, assim como o princípio da Progressividade, seja alvo de duras críticas — por ser considerado por alguns como responsáveis pela fuga de investimentos de determinados Estados, bem como por desestimular o trabalho e a produção, — o certo é que se constitui critério previsto pela Constituição Federal que visa proteger os menos favorecidos — com conseqüente capacidade contributiva reduzida ou inexistente — de uma carga tributária abusiva e injusta que venha a atingir bens e serviços essenciais para a sua subsistência.

Nessa linha, registram-se inúmeras manifestações importantes e que se revestem de caráter elucidativo.

Para COSTA, R. H. (1996: 95),

Na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, mais nítida ainda é a idéia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota — e, conseqüentemente, o imposto — e vice-versa. Tal norma volta-se portanto, para a concepção da preservação do mínimo vital.

²⁷ LEÃO (1999: 99), faz o seguinte comentário, justificando sua posição: “Na era da Internet — que, aliás, não foi pensada por programadores governamentais — que é um grande passo no caminho da democratização da informação globalizada, o acesso a equipamentos e conhecimentos necessários ao uso deste surpreendente meio de mídia privada não deve sofrer tributação. Daí, temos que equipamentos de informática e seus suprimentos destinados à escola pública estão imunes à tributação, em respeito à essencialidade e ao mínimo existencial. De igual modo, os serviços de curso de línguas estão incluídos no conceito de essencialidade, pelo óbvio motivo que todos, sem distinção, têm direito de acesso à informação globalizada, o que requer, no mínimo, conhecimento de outras línguas. Tributar este meio de acesso vital é dificultar a livre informação. Nem só de pão vive o homem, a gente não quer só comida, dizem o adágio e música popular”.

MACHADO (1998: 84) vai além: entende que a seletividade pode prestar-se à realização do princípio da Capacidade Contributiva como acontece no IPI e no ICMS, mas também em qualquer outro imposto sobre consumo de bens e serviços.

Ainda, MACHADO (1984: 84) faz a seguinte afirmação, ao emitir parecer em resposta à consulta que lhe foi feita sobre a constitucionalidade de lei que estabelecia alíquotas progressivas no município de Fortaleza: "(...) seletivo é o tributo que seleciona, onerando diferentemente objetos diferentes. A razão ou critério de discriminação é que indicará se a seletividade está sendo usada com esta, ou com aquela finalidade"²⁸.

No entender do jurista cuida-se de alíquotas diferentes, aplicáveis para o cálculo do imposto de imóveis diferentes, e não de alíquotas crescentes para o cálculo do imposto de um mesmo imóvel, em razão de um fator qualquer que caracterize a progressividade.

MARTINS, I. G. (1990: 295) faz importante consideração, no sentido de que critérios, como o da seletividade e o da progressividade, objetivam tornar a carga tributária não regressiva. E de forma muito clara e direta afirma: "Embora no plano teórico, a regressividade seja condenável, não o é na prática. A seletividade, todavia,

²⁸ MACHADO (1998: 84), no caso do IPTU do município de Fortaleza, tem-se evidenciada a seletividade, pela diversidade de alíquotas. Para os imóveis residenciais o imposto é de apenas 0,7%, porque o legislador considera que a residência é um imóvel essencial. Em se tratando de imóveis não residenciais, a alíquota é de 2%. O legislador levou em consideração que, sendo o imóvel utilizado para fins profissionais ou empresariais geralmente é possível a transferência do ônus tributário a terceiros. Já para imóveis não edificados, a alíquota é de 1%, 2%, 3% e 5%, dependendo da localização. O legislador levou em consideração, aqui, a necessidade de desestimular a permanência de terrenos sem edificações em áreas de grande concentração populacional. Procurou desestimular a especulação imobiliária, que causa transtornos na prestação de serviços públicos.

é mais justa como técnica impositiva que a progressividade, visto que reduz a carga dos produtos essenciais e aumenta a daqueles considerados supérfluos”.

Como se constata, a seletividade em função da essencialidade dos produtos ou serviços a serem tributados é um mecanismo muito útil para se atender ao princípio da Capacidade Contributiva. Mesmo no caso do ICMS — em que não é obrigatória sua observação — o critério deve ser sempre adotado como procedimento necessário para se atingir a justiça fiscal.

Para CONTI (1997: 69), pela seletividade em função da essencialidade, aperfeiçoa-se a maneira de tributar a renda consumida, pois tributa-se mais gravosamente os bens, produtos e serviços adquiridos pelos contribuintes de mais alta capacidade contributiva.

Concluindo a análise, constata-se que a seletividade não pode ser vista como uma simples recomendação, mas sim como um princípio constitucional que basila a tributação do IPI e do ICMS.

8 - O MÍNIMO VITAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Para COSTA, R. H. (1996: 65), “a isenção do mínimo vital é inseparável do Princípio da Capacidade Contributiva. Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima desse mínimo vital. Este deve ser, pois, intocável.”

Como decorrência lógica do princípio da Capacidade Contributiva, este deve ser intocável por qualquer espécie de tributação. Trata-se, portanto, de uma isenção concedida pela ausência de capacidade contributiva.

Para CONTI (1997: 53), é inconstitucional a tributação, exercida sobre determinada manifestação econômica de um contribuinte, que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência.

Logo, os recursos destinados a atender estas finalidades não revelam capacidade contributiva.

Embora o atual texto constitucional não contenha de forma expressa a idéia de não-tributação do mínimo vital, esta já esteve presente na Constituição de 1946, mais precisamente no seu artigo 15, § 1º, nos seguintes termos: "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 capacidade econômica".

Entende-se, contudo, que o fato de a preservação do mínimo vital não estar prevista no texto constitucional de forma expressa não retira a obrigatoriedade de sua observância, até mesmo por obediência a outros preceitos constitucionais que o garantem.

Segundo BARROSO (1996: 40), é inegável que a Constituição de 1988 teve a virtude de espelhar a reconquista dos direitos fundamentais, notadamente os de cidadania e os individuais, simbolizando a superação de um projeto

autoritário, pretensioso e intolerante que se impusera no país.

E tal fato pode ser verificado na previsão constitucional constante dos artigos 5º e 6º que de forma expressa garante a liberdade, a igualdade, a propriedade, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer e a segurança à todos os cidadãos.

E como ensina CANOTILHO (1991: 94), os direitos fundamentais não são um compartimento isolado dentro da Constituição, antes fazem parte integrante do conjunto da ordem constitucional, estando organicamente ligados aos restantes domínios constitucionais.

Logo, a ordem constitucional dos direitos fundamentais é uma parte integrante e integrada da ordem constitucional global, não se podendo desconhecer assim, a garantia do mínimo existencial.

Por outro lado, é difícil para o legislador constituinte precisar quais os artigos de consumo que não devem ser tributados, uma vez que a avaliação de bens como “necessários” ou “supérfluos” muda sensivelmente, assim no espaço como no tempo, principalmente se se acentuam as exigências com o progresso da civilização e da tecnologia.

As necessidades humanas dependem de fatores externos, temporários, (como a época e o ambiente), como também do avanço das diversas ciências.

Assim, fica evidente as dificuldades em se conceituar precisamente o que possa ser considerado como “mínimo vital” e, em consequência, o que não esteja sujeito à tributação.

COSTA, R. H. (1996: 68), afirma:

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputarem necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.

Nesse sentido, já existem exemplos de intributabilidade do mínimo existencial. Um deles é o imposto de renda onde a tributação só ocorre a partir de um determinado montante e leva em consideração uma série de necessidades básicas para fins de dedução — saúde, educação, número de filhos entre outros. Também ocorrem isenções em vários tipos de impostos indiretos em produtos considerados indispensáveis.

TORRES (1995: 125) afirma:

(...) A Constituição de 1988 não o proclama em cláusula genérica e aberta, senão que se limita a estabelecer que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III), além de imunizá-lo em alguns casos contra a incidência de tributos (art. 5º, itens XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, art. 153, § 2º, item II e § 4º, etc....

TORRES (1995: 127-128) complementa:

Não tendo o mínimo existencial dicção constitucional própria, deve-se procurá-lo na idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão.

Carece o mínimo existencial de conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originariamente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação, etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável²⁹.

Assim, o mínimo existencial, não tendo direção normativa específica, está inserido em diversos princípios constitucionais, como o da Igualdade, da Liberdade entre outros.

Ao relacionar o mínimo existencial com o princípio da Capacidade Contributiva, entende que este, subordinado que está à idéia de justiça, nada tem a ver com a problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade e dos direitos humanos.

TORRES (1995: 138) embasa sua posição da seguinte forma:

(...) A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite distribuidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincide com a

²⁹ Para Ricardo Lobo Torres, o problema do mínimo existencial confunde-se com a própria questão da pobreza. Aqui também há que se distinguir entre a pobreza absoluta, que deve ser obrigatoriamente combatida pelo Estado, e a pobreza relativa, ligada a causas de produção econômica ou de redistribuição de bens, que será minorada de acordo com as possibilidades sociais e orçamentárias. De assinalar, todavia, que inexistente definição apriorística de pobreza absoluta, por ser variável no tempo e no espaço e, não raro, paradoxal, surgindo tanto nos países ricos como nos pobres.

não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*. Participam ambos da mesma equação de valores, em contraponto com a interação existente entre liberdade e justiça, idéias nas quais estão imbricados.

Finalmente, merece registro a posição do Supremo Tribunal Federal que, ao decidir sobre o Mandado de Injunção nº 232, garantiu a não tributação do mínimo existencial por falta de norma regulamentadora (LEÃO, 1999: 88).

CAPÍTULO III

ABRANGÊNCIA E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

*"O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade".
(TORRES, 1995: 3)*

1 – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO AOS TRIBUTOS VINCULADOS

Questão que também tem sido muito discutida é a abrangência do princípio da Capacidade Contributiva.

A que espécies de tributos pode ser aplicado?

Embora o Texto Constitucional contido no artigo 145, § 1º se refira apenas aos impostos, não é suficiente para determinar uma posição única da doutrina com relação à matéria. Muitos são os juristas que defendem uma abrangência mais ampla do princípio, estendendo-o a todos as espécies tributárias, inclusive aos tributos vinculados.

No Brasil, quando se refere a tributos vinculados, se está fazendo alusão às taxas, contribuição de melhoria e contribuições especiais.

Segundo ATALIBA (1997: 129), define-se os tributos vinculados como “aqueles cujo aspecto material da h. i. consiste numa atuação estatal”.

Embora pareça estar claro que a previsão constitucional relacionou a capacidade contributiva com os impostos, tal fato não retira a necessidade de um exame da sua pertinência com relação aos tributos vinculados.

Num primeiro momento, verifica-se que a questão pode ser solucionada pela simples interpretação literal do texto da Constituição, que se refere somente a impostos, diferenciando-se da Constituição de 1946 que se referia a tributos.

No entanto, quando se entra no mérito da questão, constata-se que a dificuldade ou até mesmo a impossibilidade de aplicação da capacidade contributiva às taxas e contribuições, deve-se ao fato destes tributos decorrerem de uma atividade estatal e, como conseqüência, não é levada em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, porque o único fator a ser considerado é a atividade do sujeito ativo.

Daí porque não é viável se dimensionar a taxa em razão da capacidade contributiva de quem deve pagar.

Nesse sentido, fundamenta-se a posição de inúmeros estudiosos que entendem que, no Brasil, a capacidade contributiva só está juridicizada com relação aos impostos.

CARRAZZA, E. N. (1999: 54) é categórica ao afirmar que o princípio da Capacidade Contributiva só se aplica aos impostos, já que somente estes tributos incidem sobre fatos do mundo econômico, independentes de qualquer atividade estatal.

Da mesma forma, para HARADA (1991: 168), a graduação prevista refere-se apenas aos impostos e não aos tributos em geral, como ocorria no Sistema Constitucional de 1946, e conclui: "Imposto, como se sabe, é tributo desvinculado de qualquer atuação estatal, conforme se deprende do conceito dado pelo art. 16 do Código Tributário Nacional³⁰.

De acordo com essa corrente, é praticamente impossível ser aplicado o princípio às taxas, pelo fato destas terem, por base de cálculo, o custo de um serviço vinculado à atuação estatal.

Já MACHADO (1994: 67-68), é do entendimento — que embora o princípio da Capacidade Contributiva só esteja juridicizado com relação aos impostos — no que concerne às taxas, a capacidade contributiva há de ter um tratamento específico, distinto daquele que pertine aos impostos. Logo, não quer dizer que não se possa, de alguma forma, considerar a capacidade contributiva.

No que se refere à contribuição de melhoria, MACHADO (1994: 67-68), entende ser evidente a aplicação do princípio pela natureza do Tributo.

³⁰ Art. 16 do CTN - *Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

E justifica sua posição citando ATALIBA *apud* MACHADO (1994: 133), que considera que a base imponible, na taxa, é uma dimensão da atividade do Estado, seja o valor ou outra grandeza qualquer da própria atividade estatal. Já na contribuição de melhoria, a base imponible está em nenhuma dimensão da atuação, mas sim, na medida de sua consequência, a valorização imobiliária.

Assim, mesmo que a previsão constitucional da capacidade contributiva prevista no art. 145, § 1º se refira aos impostos, não retira a observância do mesmo com relação às taxas ou a qualquer outro tributo que não se caracterize imposto, pois, sempre de alguma forma é possível considerar a capacidade contributiva.

E nesse sentido é oportuna e esclarecedora a manifestação de COELHO (1993: 97):

Por ser o homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a *natureza jurídica das espécies tributárias*. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela, não há falar em capacidade contributiva. Ora, a *atuação do Estado* é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do *sujeito passivo* e não do *fato jurígeno*. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva.

E mais adiante, no desenvolvimento de sua posição, COELHO (1993: 97) conclui que nas taxas e contribuições de melhoria o princípio se realiza negativamente, pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real.

O autor traz o seguinte exemplo para fundamentar seu posicionamento:

É o caso, v.g., da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humilíssimas residências, por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-los a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários de direito. Nas contribuições de melhoria tipo custo o problema é mais sério ainda. (COELHO, 1993: 97)

Como se constata, o fato de o texto constitucional fazer menção apenas aos impostos não significa a conseqüente liberação da verificação da capacidade de contribuir quando da cobrança de qualquer tributo, independentemente da espécie a que pertença.

COSTA, A. J. (1991: 302) assevera:

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

BARRETO (1998: 28) desenvolve raciocínio que merece destaque, por enriquecer o debate e focalizar importante questão:

Ter capacidade contributiva significa, assim, que o ato-fato, fato ou estado de fato conectado ao contribuinte é revelador de conteúdo econômico, ontologicamente considerado, sem perquirições de natureza subjetiva.

Essa eleição de fatos, estados de fato ou atos-fatos jurídicos, suscetíveis de dar origem à criação de tributo, não está restrita, todavia, aos impostos – embora neles mais se evidencie.

O toldar da visão pertinentemente aos tributos vinculados decorre da açodada aceitação de que essa manifestação há de ser subjetiva ou, por outras palavras, do pressupor-se que essa exteriorização deva dizer respeito às condições pessoais do obrigado.

BARRETO (1998: 29) seguindo o desenvolvimento de seu ponto de vista, afirma:

inequívoco se afigura que, na criação da taxa, se pode erigir como sujeito passivo (contribuinte) tantos quantos, subjetiva ou objetivamente, se encontrem (ou se coloquem) em situações indiciárias de capacidade contributiva.

Se, de um lado, os limites para a eleição dos contribuintes de taxas – exigíveis pela prestação de serviço público decorrem da inafastável presença de signo presuntivo de capacidade dos sujeitos passivos, em si mesmos considerados, de outro, os lindes a serem observados – quanto às taxas passíveis de criação com fulcro no exercício do poder de polícia são demarcados pela irradiação da lei somente a hipóteses em que são evidentes os vestígios de capacidade contributiva, objetivamente considerada. É dizer, quando tais pessoas se põem em situações configuradoras ou representativas de um conteúdo econômico.

Da mesma forma, para o referido autor, diversa não é a questão quando se têm em mira as contribuições.

OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 97) também é contundente ao defender a observância do princípio com relação aos tributos vinculados e afirma que as taxas admitem graduação de acordo com a capacidade contributiva:

... por força da isonomia constitucional, que, iluminada pela noção de capacidade contributiva, determina que pessoas em posições econômicas diversas paguem tributo diferenciado, as taxas admitem graduação em função de condições fácticas do contribuinte indicadoras de riqueza, podendo implicar em diferentes quantidades ou unidades de serviço público e, pois, de cobrança.

Nota-se que existem respeitáveis posicionamentos no sentido da observância do princípio da capacidade contributiva com relação a todos os tributos, embora se reconheça, que no geral, a doutrina nacional firmou posição sobre a não influência deste princípio sobre os tributos vinculados a uma atividade estatal. A justificativa se assenta no fato de que estes devem ter, por base de cálculo, o custo do serviço, o que torna impossível a verificação da capacidade contributiva na instituição de tal espécie tributária.

Porém, se não é justo elevar o tributo pelo fato de o usuário do serviço possuir maior riqueza e os tributos vinculados (de forma especial as taxas), terem seu valor diretamente relacionados com o custo da atividade estatal, é inadmissível que camadas pobres da população que não têm a mínima capacidade para contribuir sejam obrigadas a arcar com o real custo do serviço.

Para SCHERKERKEWITZ (1996: 46), vive-se em um Estado de bem-estar social consoante o qual o Estado tem a obrigação de intervir para garantir o mínimo necessário á condigna existência de seus cidadãos.

Embora o valor do tributo deva ater-se ao princípio do benefício, há de respeitar os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva – quais sejam: a não-tributação do mínimo vital e a não-utilização do tributo com efeito de confisco.

SCHERKERKEWITZ (1996: 46) observa:

... o Estado pode conceder isenções para as taxas quando vise a beneficiar uma atividade, um determinado segmento da sociedade etc., pois deve cumprir com seus objetivos fundamentais, ou seja, determinação incansável de construir uma sociedade livre, justa e solidária, reduzindo as desigualdades sociais. É claro que não pode acabar com as desigualdades sociais reduzindo todos os cidadãos à penúria. O Estado não deve tentar acabar com a riqueza, mas sim melhor distribuí-la.

Assim, o Estado tem o dever poder de isentar as camadas destituídas de capacidade econômica de arcar com o ônus tributário correspondente aos custos do serviço prestado, garantindo ao cidadão o mínimo vital e, como consequência, a dignidade.

Como exigir, por exemplo, que um cidadão — que possui uma residência modesta, num bairro pobre, com família numerosa, assalariado de baixa renda — possa pagar, por um determinado serviço, o mesmo que outro em situação oposta? E note-se, uma atividade estatal como a coleta do lixo por exemplo, pode ser vital para ambos.

Nesse caso, como admitir que o Estado deixe de prestar um serviço essencial como este, pelo fato de o cidadão não possuir capacidade econômica para suportar o seu custo? Ou ainda, que o Estado cobre o que o cidadão não pode pagar?

A Lei 2.553/93, do Município de Erechim — cidade localizada ao Norte do Estado do Rio Grande do Sul, com aproximadamente 100.000 habitantes, e que se assemelha à maioria dos municípios de porte médio do Brasil, — prevê a

isenção de Tributos Municipais para contribuintes que são proprietários de um único imóvel, residência unifamiliar, de uso próprio, que têm sua capacidade contributiva reduzida por uma série de situações, dentre elas, moléstia grave, moléstia congênita, deficiência física, condição de desemprego entre outras³¹.

Entende-se que, ao legislar dessa forma, esse o município está aferindo a capacidade contributiva, tributando dentro dos limites legais e morais, respeitando o mínimo vital e não utilizando o tributo como confisco.

Assim, o princípio da Capacidade Contributiva, norteador do sistema tributário, não deve ser desconsiderado no caso de tributos vinculados, embora sua aplicação seja mais restrita, e não haja imposição expressa na Constituição Federal.

2 – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO AOS IMPOSTOS INDIRETOS

Outra controvérsia no que concerne à abrangência do princípio da Capacidade Contributiva é sua aplicação ou não aos denominados impostos indiretos.

Com relação aos impostos diretos praticamente não há divergência quanto à aplicabilidade do princípio. A capacidade contributiva é um atributo do sujeito passivo da obrigação tributária, e, incidindo o imposto direto sobre a pessoa do contribuinte, nada obsta que lhe seja reconhecida sua capacidade de arcar com o

³¹ Lei Municipal Nº 2593 – 23/12/93 – Município de Erechim. Atualiza a legislação tributária, dispõe sobre a capacidade contributiva, preços públicos e dá outras providências.

ônus da imposição, observando-se o princípio.

Impostos indiretos são definidos como aqueles que, embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa denominada contribuinte de direito, o ônus do tributo é efetivamente suportado por outra, denominada contribuinte de fato.

Tal definição deve-se basicamente à repercussão da imposição tributária, já que o contribuinte da obrigação, é aquele definido em lei.

Para ATALIBA (1997: 126), “é classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil não tem aplicação”:

No entanto, esse autor, mesmo afirmando ser uma classificação irrelevante para os juristas brasileiros, admite que a mesma é utilizada para interpretar certas normas de imunidade e isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária em relação à pessoa que a suportará.

Assim, a doutrina brasileira vem aceitando essa modalidade de imposto, por entender que, na verdade, são identificáveis dois contribuintes — um de direito e outro de fato — já que, em alguns impostos, o valor correspondente ao ônus tributário sempre é repassado para o consumidor, como no ICMS por exemplo.

Porém, sendo a capacidade contributiva um atributo do sujeito passivo e sendo as suas condições pessoais desconhecidas, se torna difícil aplicar o princípio.

Deve ser registrado, no entanto, que boa parte da doutrina é do entendimento de que essa distinção feita entre impostos diretos e indiretos é descabida, na medida em que também nos impostos diretos a repercussão do tributo pode atingir o consumidor final; isso quando o valor dos mesmos é embutido nos preços das mercadorias e serviços.

PEREIRA (1989: 103) ressalta “não ter mais cabimento a distinção absoluta entre impostos diretos e indiretos, porque a repercussão econômica do tributo, em verdade e de fato, é variável, e ocorre também nos diretos, quando as empresas podem embuti-los nos preços das mercadorias ou serviços”.

Não resta dúvida que tal ponderação merece atenção, pois é reconhecido, infelizmente, no Brasil, normalmente, é repassado todo o valor correspondente à carga tributária para o preço do produto ou serviço, sem qualquer tipo de consideração à capacidade econômica do consumidor; inclui-se aí todas as espécies de tributos.

Inobstante as divergências doutrinárias sobre a pertinência da classificação dos impostos em direto e indireto, o constituinte brasileiro ao que parece, considerou tal situação.

Esta disposição fica evidenciada pela manutenção do critério de seletividade em função da essencialidade do produto para fixação do IPI e, desta feita, estendido ao ICMS.

Para COELHO (1993: 97), a idéia de Capacidade Contributiva, o seu conteúdo, serve de parâmetro para determinar o maior ou menor teor de injustiça fiscal existente nos sistemas tributários.

Para PIRES (1994: 118), a distância que separa os contribuintes de direito e os contribuintes de fato, como também a complexidade dos modernos processos de produção e de circulação de bens, riquezas e serviços, têm levado os impostos indiretos a onerar mais pesadamente pessoas com menor Capacidade Contributiva.

E é inegável que, ao fazer incidir um imposto indireto, o fisco não grava o contribuinte que realmente quer atingir. O industrial, o comerciante ou o prestador de serviço que paga o tributo simplesmente demonstra capacidade financeira para adiantar a importância aos cofres públicos.

O destinatário da imposição, ou seja, aquele cuja capacidade econômica justifica o ônus tributário é o consumidor.

NOGUEIRA (1990: 10) afirma que, embora a legislação tenha mudado o antigo nome "*Imposto de Consumo*", por imposto sobre produtos industrializados, ele continua a ser imposto sobre consumo.

Surgido na Idade Média com o propósito de atingir classes privilegiadas que não pagavam impostos diretos (Clero e Nobreza), foi sendo estendido, como no Brasil, à quase totalidade dos artigos de consumo.

Ainda NOGUEIRA (1995: 159), se manifesta sobre o imposto indireto: “o imposto indireto liga o ônus tributário a um evento jurídico e material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte”.

Assim, o imposto indireto grava o titular da renda uma vez que incide, afinal, sobre a aquisição do bem e não sobre a operação econômica de produção ou venda.

Segundo PIRES (1994: 120) “... os tributos que oneram o produto ou o serviço durante as sucessivas fases do processo econômico vão se integrando ao preço de venda ou de revenda do produto ou do serviço até a última etapa da comercialização ou da prestação. O ônus dos tributos devidos e recolhidos é suportado na totalidade pelo consumidor”.

Logo, a aferição da capacidade econômica só é válida, justa e eficaz quando são escolhidos, com exata medida, os produtos a serem tributados e as alíquotas que lhes serão impostas.

A imposição tributária esbarra em pressuposto da justiça fiscal quando não distingue as alíquotas sobre bens de consumo geral, igualando consumidores de poder econômico ou classe social distintos.

Para PIRES (1994: 125), a seleção das alíquotas incidentes sobre produtos e serviços obedecendo à razão inversa da essencialidade inerente a cada produto ou serviço constitui medida de grande alcance social e eficácia econômica.

No intuito de corrigir, em parte, distorções que ocorriam, principalmente quando da imposição do ICMS, o constituinte houve por bem prever que esta espécie tributária também pode e deve observar a seletividade em razão da essencialidade do produto, prevenindo a natural injustiça dos impostos indiretos e observando o princípio da Capacidade Contributiva.

É sabido que os impostos têm uma função fiscal, ou seja, a de arrecadar recursos financeiros para o Estado. Porém, se constata que, com a evolução do Estado, foi sendo admitida a função extra-fiscal de alguns impostos que, onerando diferentemente os fatos tributáveis, determinam a realização de uma maior justiça fiscal.

Dentre os impostos que hoje podem ser enquadrados nessa situação, além de outros já mencionados, como o IPTU, destacam-se o IPI e o ICMS.

A seletividade não objetiva a redistribuição de rendas, via Estado, mas torná-la justa e suportável conforme a necessidade do produto por parte da população. Logo, visa evitar a regressividade do imposto indireto³².

³² Ives Gandra Martins ilustra a situação da seguinte forma: "A tendência da industrialização dos alimentos, por exemplo, tem levado à produção de enlatados em nível semelhante à oferta nas feiras de produtos agropecuários ou de pesca, o que vale dizer, o produto industrializado e o natural são igualmente procurados no mercado, com a vantagem do enlatado não ser perecível como o ofertado naturalmente. Tributar o enlatado com alíquota idêntica a de qualquer outro produto natural é evidentemente tornar a tributação produtiva e regressiva, na medida em que quem tiver necessidade de consumir produtos essenciais estará se provendo, se de classe social menos abastada, de outros bens necessários à sua existência digna para não morrer de inanição".

MACHADO (1998: 84) vê, na seletividade, critério que pode prestar-se para a realização do princípio da Capacidade Contributiva, no caso de IPI ou de qualquer outro imposto sobre o consumo de bens ou de serviços.

TORRES (1999: 335) afirma que “A seletividade se subdividia ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressividade na razão inversa da essencialidade do produto”.

À medida em que se avança no estudo da matéria, verifica-se que os impostos diretos satisfazem melhor as exigências constitucionais da igualdade contributiva. Fato esse que não retira a necessidade de observância da capacidade contributiva com relação aos impostos indiretos.

Além da renda, a utilização de outros critérios — como o consumo e o patrimônio — são imprescindíveis para que se conheça a real capacidade econômica do contribuinte.

Razão que determina que os impostos indiretos também devam incidir atendendo ao princípio da Capacidade Contributiva, pois em regra atingem a renda consumida.

Por isso CONTI (1997: 67), adverte que, se é verdade que não se pode saber quem é o contribuinte e qual sua capacidade contributiva quando da incidência de um imposto sobre o consumo de determinado bem, a utilização de alguns critérios como a graduação de alíquotas segundo a essencialidade do produto é perfeitamente válida no sentido de se presumir a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

3 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS DE NATUREZA REAL

Embora alguns autores neguem a existência dos impostos reais, sob a alegação de que o imposto não recai sobre bens ou coisas mas sempre sobre pessoas, é sabido que existem impostos que, de forma quase exclusiva, levam em conta a matéria tributável na fixação do seu *quantum*.

Assim, fica difícil desconhecer que alguns impostos tem esta natureza e, por esta razão, são classificados como reais. Exemplos clássicos são o ITR, o IPTU, o IPVA e outros que têm como fato gerador a propriedade. Nesse caso, normalmente, leva-se em consideração o valor do bem e não a capacidade econômica do proprietário.

Tal constatação não retira, no entanto, a obrigação de, sempre que possível, graduar os impostos reais de acordo com a capacidade contributiva mesmo que tal aplicação, nessa hipótese, possa não ter a perfeição que se obtém quando da aplicação aos impostos de natureza pessoal.

Dessa forma, qualquer tipo de dificuldade que venha a ser enfrentada na aplicação do princípio não determina que os impostos não sejam atingidos pelo princípio da Capacidade Contributiva.

Note-se que a própria Constituição (artigo 153 § 4º) prescreve que o ITR não incida sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o proprietário a explore só ou com sua família e não possua outro imóvel.

A análise da legislação dos diversos estados e municípios que compõe a Federação, evidencia inúmeros casos em que elementos pessoais são introduzidos nos impostos de natureza real.

Muitos municípios, por exemplo, isentam o contribuinte do pagamento do ITBI quando da aquisição de um imóvel. Os condicionantes geralmente são: não ser proprietário de nenhum outro imóvel e que o mesmo se destine à residência.

Também no IPTU registra-se tal fenômeno, uma vez que cada vez mais a capacidade contributiva é objeto de atenção quando da cobrança deste imposto.

Exemplo disso, é a posição assumida pelo legislador brasileiro, através da Emenda Constitucional 29/2000, que permitiu aos municípios aplicar a progressividade considerando o valor do imóvel, bem como possibilitou a existência de alíquotas diferentes em decorrência da localização e do uso do imóvel.

Para muitos juristas, o termo **poderá** equivale a **deverá** e, assim sendo, sempre que tal situação aparecer deverá haver a observância do preceito.

A propósito, CARRAZZA, R. A. (1997: 75) assim se manifesta: "1) Como asseverava Rui Barbosa, todo poder encerra um dever. Quando a Constituição confere a uma pessoa política um poder, ela, *ipso facto*, lhe impõe um dever. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas tem poderes-deveres. Assim o § 1º do art. 156 da Constituição Federal, juridicamente interpretado, estabelece que o IPTU deverá ser progressivo nos termos de lei municipal, de forma a

assegurar o cumprimento da função social da progressividade”.

Da mesma forma com relação ao IPVA, elementos pessoais têm sido cada vez mais utilizados quando da cobrança do tributo.

Assim, o que se constata é a introdução mais efetiva de elementos pessoais nos impostos reais.

CONTI (1997: 71) vê, nesse fato, um dos fatores que tem determinado a perda de nitidez da classificação, fazendo surgir determinadas situações em que se torna difícil estabelecer uma clara distinção entre a natureza do imposto, se real ou pessoal.

Tudo isto leva a concluir que a capacidade contributiva é perfeitamente compatível com os impostos de natureza real, devendo sempre se fazer presente quando da fixação desses tributos.

4 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS FIXOS

Merece também análise, a questão dos tributos fixos que ainda são bastante utilizados, embora sejam inconstitucionais — por ofensa clara ao princípio da Capacidade Contributiva. É que, além de não tributarem a pessoa de acordo com suas manifestações de riqueza, impedem os contribuintes de saberem se estão sendo tributados de maneira correta.

Acresce-se a essa manifesta inconstitucionalidade outra dificuldade de ordem constitucional: a Constituição Federal prevê que os impostos não poderão ter a mesma base de cálculo das taxas. E, nos tributos fixos não é possível saber qual a base de cálculo que foi levada em conta para se apurar a quantia devida.

Portanto, não há como verificar se o tributo é um imposto ou uma taxa. Ora, a Constituição exige que todos os tributos tenham base de cálculo e alíquota.

CARRAZZA, E. N. (1999: 62) afirma que a base de cálculo é elemento estrutural e necessário para todos os tributos, enquanto que a alíquota é elemento indispensável para que se apure o débito tributário.

A autora embasa ainda sua posição citando Paulo B. Carvalho: que entende que os tributos cobrados mediante quantias fixas, estipuladas na lei, não poderiam ter cabimento, pois a ausência de base de cálculo compromete o reconhecimento do autêntico critério material da hipótese, não se sabendo, com que espécie do gênero tributo lidamos.

Por outro lado, os tributos fixos violam o princípio da Igualdade, pois situações fáticas diversas sofrerão imposições tributáveis em valores iguais.

E, nesse sentido, a Constituição Federal não permite que fatos claramente distintos possam ser mensurados de maneira igual, e receber a mesma carga tributária.

Assim, os tributos fixos — que têm sido utilizados de maneira especial quando da cobrança do Imposto sobre Serviços por parte dos municípios — são incompatíveis com a ordem constitucional que prestigia, de forma expressa, o princípio da Capacidade Contributiva.

5 - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

Os tributos que geralmente são criados com fins meramente fiscais — podem também ser instituídos para a obtenção de finalidade não arrecadatória, mas com conotação de estimulante, indutora ou coibidora de comportamentos, tendo em vista a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Através da extrafiscalização, o Estado atua buscando atingir os fins que lhe foram traçados pela Constituição. Assim sendo, utiliza-se dos impostos que incidem sobre fatos econômicos que, tendo em vista o interesse público, são aprovados ou minorados em suas alíquotas, independentemente de se aferir a capacidade contributiva das pessoas.

Para CARRAZZA, E. N. (1999: 67), esta atividade extrafiscal está autorizada de maneira implícita e/ou explícita pela Constituição Federal. Para embasar sua afirmação, a autora traz exemplos como os impostos que incidem sobre a importação e a exportação — casos em que é permitido e recomendado o agravamento das alíquotas, com finalidades não tributárias — e meramente ordinatórias.

Segundo COSTA, R. H. (1996: 68), a extrafiscalidade um fenômeno perceptível apenas em meados do século XVIII tem se apresentado como poderoso expediente empregado pelo Estado, a estimular ou inibir condutas ao abrigo do ordenamento jurídico-positivo.

Constata-se que num primeiro momento, os estudiosos se pronunciaram contrários à compatibilidade da extrafiscalidade com a capacidade contributiva. Porém, nos dias atuais se verifica um esforço no sentido de compatibilizar os dois institutos. Contudo, é fato que não seja tarefa fácil, pois ainda não se chegou a um consenso capaz de determinar uma posição segura com relação à questão.

Autores como COELHO (1993: 97-98), por exemplo, entendem que a extrafiscalidade é incompatível com a capacidade contributiva.

OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 116-117) por outro lado, manifesta-se favorável à utilização desse expediente, afirmando que a tributação extrafiscal é e será sempre excepcional, e que só se justificará juridicamente se revelar a real existência ou movimentação de riqueza.

O referido autor destaca, ainda, a finalidade distributiva da extrafiscalidade que no seu entendimento, corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da Capacidade Contributiva, concorrendo uma e outra para a promoção do desenvolvimento sócio-econômico harmonioso, eqüitativo e ecologicamente sustentável, conforme a exigência constitucional da Justiça Social e, mais recentemente, da Teoria Geral do Direito Ambiental.

E CARRAZZA, E. N. (1999: 68) adverte, no entanto, que, mesmo quando o princípio da Capacidade Contributiva seja posto de lado em razão da natureza específica do imposto, a igualdade de tratamento tributário não pode ser afastada.

Dessa forma, aponta-se como o melhor entendimento àquele que prestigia a convivência entre a atuação extrafiscal e a observância do princípio da Capacidade Contributiva.

O fato de existir eventualmente essa modalidade de tributação não significa o desconhecimento do princípio da Capacidade Contributiva. O que a Constituição pretende é reduzir as desigualdades econômicas existentes.

Como bem frisou OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 119-120), a destinação extrafiscal do tributo não altera a natureza jurídico-constitucional do instituto assim como também não libera o legislador para, através dele, burlar a Constituição e o senso comum de justiça.

Contudo, em hipótese alguma, o legislador, ao estabelecer uma tributação extrafiscal, poderá deixar de observar limites decorrentes de princípios como o do “Mínimo Vital” e da “Vedação ao Confisco”, bem como cercear outros direitos constitucionais — exigências que estabelecem uma relação efetiva entre a extrafiscalidade tributária e a capacidade contributiva.

Para OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 120), também merece abordagem a questão das isenções extrafiscais. Estas só serão legítimas se se destinarem a tutelar valores constitucionalmente apreciáveis, como a igualdade relativa, o emprego, a ocupação e a exploração produtiva da terra, a defesa do meio ambiente, entre outros que ensejam o bem-estar social.

Nesse sentido, o inciso I do art. 151 da Constituição Federal consagra a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

Logo, todas isenções extrafiscais que forem concedidas sem a observância de critérios desta natureza se constituirão privilégios inconstitucionais, devendo portanto serem repudiadas.

Para tanto, as isenções devem ser concedidas com toda cautela possível, deixando claro a sua finalidade e a sua repercussão.

Concluindo, verifica-se que a extrafiscalidade é compatível com todos os impostos, podendo ser utilizada para estimular ou desestimular comportamentos, havidos pela ordem jurídica, respectivamente, por desejáveis ou inconvenientes, reduzindo as desigualdades econômicas existentes. Evidentemente, tal tributação jamais pode ser utilizada com a finalidade de confisco.

6 - EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sempre que se aborda o estudo do Direito, o tema Eficácia das Normas Jurídicas surge, gerando, muitas vezes, acalorados debates.

Segundo a doutrina, eficácia é a força que as normas têm para produzirem efeitos. Logo, quando se propõe qualquer tipo de instrumento normativo, antes de mais nada, se espera que o mesmo produza efeitos que interfiram na conduta das pessoas, fazendo com que pratiquem ou deixem de praticar alguma coisa, ou que assumam um comportamento adequado àquela norma.

Dentro desse quadro, há que considerar-se que tais efeitos jurídicos podem ser produzidos em maior ou menor grau.

A eficácia do Direito corresponde ao poder da norma jurídica de produzir efeitos em determinado grau constitui-se, pois, conceito divergente de positividade e vigência.

No caso específico do princípio da Capacidade Contributiva, a análise de sua eficácia tem se constituído de forma bastante polêmica em objeto de estudo pela doutrina.

Para uma parte, trata-se de uma regra programática que indica simplesmente uma diretriz futura — um princípio geral — não dotada de eficácia no sentido de permitir sua aplicação prática. Logo, regra de difícil exequibilidade.

Para outra, não é correto esse entendimento, uma vez que consideram que as regras ditas programáticas são dotadas de juridicidade, até porque norma constitucional alguma pode existir destituída de eficácia.

Com relação à eficácia das Normas Constitucionais, merece destaque a classificação proposta por SILVA, J. A. (1968: 109-110):

a) as normas constitucionais de eficácia plena, que produzem efeito imediatamente após entrarem em vigor, por conterem todos os elementos necessários que permitem sua aplicabilidade direta, imediata e integral.

b) as normas constitucionais de eficácia contida, que requerem a intervenção do legislador, pois fazem referência expressa a uma legislação futura. Têm eficácia plena desde logo, porém a legislação ulterior restringe essa eficácia regulando os direitos subjetivos que dela decorrem para os cidadãos.

c) as normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, que podem ser:

c.1) de princípio institutivo: são as que definem um princípio organizativo e indicam uma legislação futura que as complementará e lhes dará eficácia, como é o caso, segundo o exemplo do autor, do art. 149 da Constituição de 1967 ("A organização, o funcionamento e a extinção dos partidos políticos serão regulados em lei federal, observados os seguintes princípios: (...); ou

C.2) de princípio programático: são as que têm por objeto a disciplina dos interesses econômico-sociais, tais como a realização da justiça social, a valorização do trabalho como condição da dignidade humana, a função social da propriedade, o desenvolvimento econômico, a repressão ao abuso do poder econômico, além de outras; ou ainda as normas que não tiveram força suficiente para desenvolver-se integralmente. Caracterizam-se por serem normas de eficácia reduzida, não sendo operantes relativamente aos interesses que lhes constituem objeto específico e essencial, mas produzem importantes efeitos jurídicos.

A regra constitucional que prevê a observância da capacidade contributiva enquadra-se nesta última espécie, uma vez que busca a realização da justiça social através da correta distribuição do ônus tributário entre os contribuintes.

Para CONTI (1997: 52):

Embora tenha a norma constitucional que consagra o princípio da capacidade contributiva caráter de norma programática, é dotada de eficácia jurídica que permite sua aplicação prática, tanto no que se refere à sua atuação junto ao legislador, no sentido de direcioná-lo ao criar novas normas (que podemos denominar de “eficácia positiva”), quanto ao aplicador e intérprete, no sentido de observá-la por ocasião do surgimento de uma situação concreta que envolva a sua aplicação, limitando o universo das situações sujeitas a tributação (“eficácia negativa”).

A eficácia da norma que consagra o princípio da capacidade contributiva é bastante evidente principalmente quando atua como verdadeira limitação ao poder de tributar, impedindo o poder tributante de atingir situações desconformes ao princípio – a chamada “eficácia negativa” já mencionada”.

Por sua vez, OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 69) afirma que as chamadas normas programáticas estabelecem uma diretriz no campo econômico e social visando orientar o poder público na busca e realização da Justiça.

Nesse sentido, autores, como BALEEIRO e outros sempre sustentaram ser o princípio da Capacidade Contributiva, uma diretriz do qual não se pode afastar o legislador ordinário.

Alguns segmentos da doutrina são ainda mais enfáticos quanto à eficácia do princípio da Capacidade Contributiva como norma. É o caso de COELHO (1993: 100-101) que, com veemência, afirma ser a “Capacidade Contributiva um princípio constitucional de eficácia plena conferível de um direito público subjetivo ao cidadão contribuinte, oponível ao legislador”.

Partindo-se desse raciocínio, verifica-se que a eficácia de princípios constitucionais desta natureza está diretamente ligada ao grau de desenvolvimento do povo, ou seja, dependerá do grau de interesse que tenham as pessoas na defesa de seus direitos.

Da mesma forma, depende da performance do legislador ordinário que deverá, na sua construção normativa, respeitar o princípio da Capacidade Contributiva como norteador dos trabalhos de elaboração das leis tributárias.

Nesse particular, também não pode ser desconhecida a importância da atuação do Poder Judiciário. Afinal se há direito, há direito de ação, e não há ação sem judiciário. Ao aplicar a lei, o juiz não pode valer-se de interpretação que contrarie o preceito constitucional; logo, deve observar o princípio.

Entretanto, a constitucionalização da Capacidade Contributiva não é pacífica. Se de um lado considerável parte da doutrina entende que a previsão constitucional impõe ao legislador ordinário uma conduta no sentido de não exorbitar no exercício do poder de tributar, outros posicionam-se contrários, como é o caso de BECKER (1998: 447) que sustenta ser o princípio da Capacidade Contributiva uma genuína regra de direito natural que, ao ser juridicizada a nível constitucional, sofreu violenta pressão constritiva que deformou seu conteúdo, reduzindo-o a um mínimo de certeza e praticabilidade, isto é, uma norma constitucional cuja regra é muito simples e cuja eficácia é muito restrita.

BECKER (1998: 497), refere-se a três deformações constrictivas que atingem o conceito da Capacidade Contributiva:

a) Primeira constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva – (Proporcionalidade a um único tributo) – No mundo jurídico, a primeira é fundamental constrição que sofre o conceito de capacidade contributiva, é a exclusão do conceito de capacidade contributiva *global*. A capacidade contributiva global é o montante da riqueza (renda e capital) de um determinado indivíduo em relação à *totalidade* do sistema jurídico tributário; isto é, a proporção entre a riqueza deste indivíduo e todos os tributos que ele deverá pagar dentro, por exemplo, do ciclo do orçamento público.

A capacidade contributiva é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Quando o princípio da capacidade contributiva penetra no mundo jurídico, a primeira deformação constrictora que este princípio sofre é a seguinte: a riqueza de um determinado indivíduo é relacionada a um único tributo. No plano jurídico, a relação entre a carga tributária e o montante da riqueza do contribuinte é feita sempre e exclusivamente em relação a cada tributo tomado isoladamente dos demais.

b) Segunda constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva – (Fatos-signos presuntivos de renda ou capital) – A segunda deformação constrictora que sofre o conceito de capacidade contributiva ao penetrar no mundo jurídico é a seguinte: a riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com o tributo singular) não é a totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente um *fato-signo* presuntivo de sua renda ou de capital.

A capacidade contributiva é aferida, a priori, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Viu-se que a primeira constrição que sofre o princípio da capacidade contributiva, ao ser juridicizado, relaciona exclusivamente um único tributo (e não a totalidade dos tributos vigentes). Agora, verifica-se que, no outro pólo desta relação de capacidade contributiva, não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente um *fato-signo presuntivo* de sua renda ou capital.

c) Terceira constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva – (Mínimo indispensável) – A terceira e última deformação sofrida pelo princípio da capacidade contributiva, ao ingressar no mundo jurídico, resume-se nisto: renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável. Por exemplo: constitui renda e capital abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definirem como salário-mínimo; o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras; a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia, vestuário.

Em seguida, BECKER (1998: 498-500) relaciona quatro situações que dizem respeito ao alcance da eficácia jurídica do princípio da Capacidade Contributiva:

a) **Primeiro alcance da eficácia jurídica** – A regra jurídica constitucional que juridicizou o “princípio da capacidade contributiva” tem eficácia jurídica exclusivamente perante o legislador ordinário. Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital. A desobediência, pelo legislador ordinário a esta regra constitucional, tem como consequência a inconstitucionalidade da lei. Por exemplo: será inconstitucional a criação de tributo ou a criação de sua alíquota segundo uma discriminação racial. Note-se que se este fosse o único alcance da eficácia jurídica da regra constitucional em exame, já seria suficiente para se reconhecer a natureza jurídica desta regra, pois, caso inexistisse, seria perfeitamente constitucional uma tributação favorecendo a discriminação racial.

b) **Segundo alcance da eficácia jurídica** – Na escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital acima do mínimo indispensável, por exemplo: automóvel, aparelhos elétricos, fumo, bebidas (exclusive água pura), etc. Entretanto, na maior parte dos casos, o fato não permite, por si mesmo, presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável. Por isto, em todos estes casos, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a criar isenções tributárias, simultaneamente com a lei criadora do tributo cuja hipótese de incidência é aquele fato que, por si mesmo, não faz presumir renda ou capital acima do mínimo indispensável.

c) **Terceiro alcance da eficácia jurídica** – O legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência de tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte. Noutras palavras, o legislador ordinário está juridicamente proibido de graduar a alíquota ou ritmar a sua progressividade no sentido inverso da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte.

d) **Quarto alcance da eficácia jurídica** – Sempre que utilizar o substituto legal tributário, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído (aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo), outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.

Como se constata, embora ainda com algumas resistências, cresce a necessidade de observância de princípios que limitam o poder de tributar e que, paulatinamente, foram deixando de ser meras normas que se limitavam a estabelecer diretrizes e recomendações, para se constituírem normas eficazes — que interferem diretamente como freio na ação do poder tributante — e garantia efetiva de que a tributação se vincula a uma manifestação de riqueza.

OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 73) faz importante reflexão relacionando a finalidade do princípio à sua eficácia:

O princípio da capacidade contributiva exprime uma finalidade (a justiça fiscal) visada pela Constituição, permeando não só a elaboração mas, também, a aplicação da lei e das normas constitucionais. Por isso pode-se afirmar que, embora com substrato programático, o princípio tem preceptividade, dotado de eficácia jurídica própria de dupla natureza: uma tutela negativa de recusa de validade, ou seja, a de conter a nulificar quaisquer atos do poder público que se desviem do seu rumo finalístico; e uma outra tutela, esta positiva, de exigir do Estado certa conduta, qual seja a de produzir norma jurídica que preencha omissão legislativa que constitua ou enseje violação do princípio – em ambos os casos de molde a restabelecer o império de sua diretriz.

Logo, a observância da Capacidade Contributiva não retira do legislador sua autonomia na eleição dos fatos geradores, bem como na graduação dos tributos; o que se busca é estabelecer limites razoáveis quando da elaboração de normas tributárias.

O princípio da Capacidade Contributiva é um limitante à discricionariedade legislativa na instituição e graduação de tributos.

Concluindo, pode-se afirmar que a constitucionalização do princípio, determinou que o tributo só poderá ser instituído com base em índices de real manifestação econômica, sob pena de inconstitucionalidade da norma tributária.

7 - CONSEQÜÊNCIAS DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Entende-se não restar dúvida de que o princípio da Capacidade Contributiva consiste numa garantia constitucional de que a tributação deve estar vinculada a uma efetiva manifestação de riqueza. Por isso, não pode o legislador ordinário, sob qualquer pretexto, permitir que a legislação determine ou possibilite tributação a maior do que expressa a capacidade econômica do contribuinte.

Dessa forma, a Constituição consagrou como garantia, aos cidadãos: ver respeitados o seu patrimônio, a sua renda e demais formas de exteriorização de riqueza contra uma possível voracidade do fisco.

A partir daí, o debate tem sido constante no sentido de determinar limites no exercício desse direito, e condições em que o princípio não é respeitado.

Significativa parte da doutrina é do entendimento de que, por se tratar de norma constitucional programática, esta não gera direito subjetivo; portanto, não é possível exigir a prestação jurisdicional.

Entretanto, outro expressivo grupo de autores entendem que o princípio da Capacidade Contributiva gera direito subjetivo material para o contribuinte e, assim sendo, a sua inobservância permite o ingresso no judiciário através de alguns tipos de ações.

COÊLHO (1993: 96), em contundente afirmação, posiciona-se contrário àqueles que atribuem, ao princípio da Capacidade Contributiva, a produção de efeitos que se resumem apenas na prudência do legislador quando da fixação de tributos. Afirma que o legislador não tem que ser prudente; deve, sim, ser obediente à Constituição. E, na hipótese de não “ser prudente” em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao judiciário corrigi-lo em favor do povo. E conclui “A ‘prudente apreciação’ no caso, passa a ser do juiz”.

Este autor afirma ainda que a Capacidade Contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do estudo de Direito:

- a) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face ao poder de tributar do Estado;
- b) em segundo lugar, obriga os poderes do Estado, mormente o legislador e o judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor de justiça, através do valor igualdade que, no campo tributário, só pode efetivar-se pela prática do princípio da Capacidade Contributiva e de suas técnicas.

Assim, a Capacidade Contributiva, além de subordinar o legislador, atribui ao judiciário, através de métodos diretos e indiretos, o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da

legalidade dos atos administrativos.

O certo é que a constitucionalização do princípio da Capacidade Contributiva teve, por objetivo claro, exigir uma conduta do legislador ordinário, responsável pela elaboração das leis tributárias, no sentido de observar a capacidade econômica do contribuinte quando da fixação de tributos.

Logo, se a lei ofender o princípio carecerá de constitucionalidade, podendo, nesse caso, o judiciário declarar sua inconstitucionalidade material.

Como se deprende, a capacidade contributiva é norma operativa que se destina a todos os operadores do Direito. Assim, seus destinatários são os formuladores, os aplicadores e os julgadores da Lei.

LEÃO (1999: 103) afirma que, se a lei não conseguir dar efeito prático, quando possível, ao princípio constitucional da Capacidade Contributiva e ao da personalização do tributo, cabe ao juiz fazê-lo.

A problemática do controle jurisdicional no atendimento do princípio da Capacidade Contributiva apresenta-se ainda mais acentuada quando se trata de sua análise num caso concreto.

Parte da Doutrina entende que a aferição, caso a caso, da aptidão para contribuir para os cofres públicos, apesar de poder ser idealmente considerada conveniente, é impraticável.

É o caso de CARRAZZA, E. N. (1999: 48) que preleciona que a diversidade de situações fáticas é de tal monta que se torna imprescindível que o

Direito se utilize de presunções e ficções para disciplinar, de forma genérica, os comportamentos dos homens.

Para essa corrente, a situação fática do contribuinte é indiferente ao Direito. O magistrado só poderá analisar a existência da capacidade contributiva objetiva, não tendo relevância jurídica a capacidade contributiva subjetiva.

SCHERKERKEWITZ (1996: 42) entende que, se o magistrado analisar a existência de capacidade contributiva subjetiva, ele estará substituindo o legislador em suas funções.

Entretanto, tem aumentado consideravelmente o número de autores que olham para o princípio da Capacidade Contributiva como norma de eficácia plena e que entendem que o judiciário pode examinar *in concreto* o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte.

Para LEÃO (1999: 103), se a lei deve necessariamente ser genérica para abarcar um sem número de situações concretas, também não se pode afastar a possibilidade de, excepcionalmente, ser aplicável dadas as peculiaridades do caso concreto.

Ainda para LEÃO (1999: 103), compete ao juiz — integrante de um poder independente — (1) vincular o princípio da Legalidade ao da Generalidade e ao da Igualdade Tributária, (2) vedar validade à lei que não gradue a tributação, no caso concreto, à capacidade contributiva e (3) balizar essa ação de angariar recursos ao Estado, com estrita obediência ao princípio do Mínimo Vital e à Vedação do Confisco.

COSTA, R. H. (1996: 78) lembra que o princípio em exame representa garantia individual do contribuinte, sendo pois, natural que sua força resplandeça ainda mais diante de um caso concreto.

Assim sendo, com a evolução de um Estado de Direito — onde pouco a pouco vai se destacando o crescimento do nível cultural do povo — se constata a crescente preocupação com a observância do princípio da Capacidade Contributiva como norma eficaz, capaz de garantir, ao contribuinte, o direito de exigir do Estado a aplicação de uma carga tributária justa.

Não se está querendo dizer que cabe ao juiz graduar a carga tributária segundo critérios que lhe pareçam razoáveis, interferindo em atribuição de exclusividade do legislador. Ao judiciário compete, se for o caso, declarar inaplicável a lei a determinado caso concreto.

Outra situação que merece atenção (e que também tem sido alvo de polêmica) é a denominada inconstitucionalidade por omissão — figura prevista na Constituição de 1988 — verificável quando a inércia do legislador infraconstitucional ou do administrador impede que o preceito estabelecido pela Constituição produza efeito.

Também nesse caso, aquele que se sentiu prejudicado pela omissão legislativa pode se valer de instrumentos processuais adequados, tais como o mandado de segurança e o mandado de injunção, se for o caso.

8 - REMÉDIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS - AÇÕES CABÍVEIS

Como princípio constitucional que garante ao cidadão contribuinte o direito de ver respeitado o seu patrimônio, sua renda ou qualquer manifestação de riqueza contra a iniquidade do poder tributário, o princípio da Capacidade Contributiva gera claramente um direito subjetivo público.

Desta forma, qualquer violação ao mesmo determina a possibilidade de proposição de medidas judiciais, através das quais o contribuinte poderá ver o seu direito restaurado.

Para LEÃO (1999: 107), o primeiro passo é a verificação se a lei é inconstitucional ou se há inconstitucionalidade por omissão do legislador, para depois se determinar à ação cabível.

Com relação a primeira situação, despontam como solução as seguintes ações:

a) **Ação Direta da Inconstitucionalidade** – Esta medida judicial pode ser proposta por qualquer pessoa, conforme consta no artigo 103 da Constituição Federal, quando houver a publicação de determinada lei que viole princípio constitucional. Assim, pode-se fazer uso desta medida para buscar a declaração de inconstitucionalidade da lei, tornando-a sem eficácia.

b) **Mandado de Segurança** – Medida judicial de que pode se valer o contribuinte com vistas a evitar lesão provocada pelo Fisco ao seu patrimônio. Está consagrado no Texto Constitucional no artigo 5º, LXIX, e tem por objetivo

proteger direito líquido e certo contra ato de autoridade pública (ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público), quando este ato for ilegal ou praticado com abuso de poder.

Diversas também são as ações através de vias ordinárias que podem ser propostas no sentido de resguardar direitos decorrentes do princípio da Capacidade Contributiva:

a) **Ação Anulatória** – ação anulatória de débito fiscal é defendida por alguns como sendo a medida judicial cabível para o caso de haver lançamento de imposto cuja exigência é inconstitucional. Trata-se de uma ação de conhecimento pelo procedimento ordinário que tem por finalidade anular o débito relativo a determinado imposto, considerado inconstitucional pelo desrespeito ao princípio da Capacidade Contributiva.

b) **Ação declaratória de inexistência de relação jurídica** – é cabível ação declaratória de inexistência jurídica para evitar a lesão ao contribuinte no seu direito de ver respeitada sua capacidade econômica. Tem por função declarar inexistente a relação jurídica derivada de uma lei inconstitucional. É também uma ação de conhecimento pelo procedimento ordinário.

c) **Embargos do devedor** – poderão ser opostos à execução fiscal quanto da verificação de cobrança de tributo sem observância ao princípio da Capacidade Contributiva. São instrumentos dos devedores quando tenham a alegar alguma causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação. É a oposição a uma execução fiscal em curso que tenha como objeto a cobrança de

um tributo que não mensurou a capacidade contributiva do devedor.

Já, em se tratando de violação do princípio decorrente da omissão do legislador — que acarrete a imposição de carga tributária incompatível com a capacidade econômica do contribuinte — cabe ao mesmo, conforme o caso concreto através do Mandado de Injunção, exigir que o Estado, através do Poder Judiciário, produza norma concreta através de sentença.

Assim, o Mandado de Injunção previsto no artigo 5º, inciso LXXI da Constituição Federal é considerado, por grande parte da doutrina, como medida judicial cabível para fazer valer a observância do princípio da Capacidade Contributiva.

Logo, se a observância da capacidade contributiva se constitui num direito constitucional, sua violação, por omissão de lei que a torne viável, gera possibilidade de utilização desse instrumento jurídico para ver atendido àquele dispositivo.

Nesse sentido, OLIVEIRA, J. M. D. (1998: 168), é enfático ao tratar da questão. Diz o autor:

Assim, seja por mandado de injunção, seja por mandado de segurança ou pelas vias ordinárias, conforme decorrer do texto constitucional ou das peculiaridades do caso concreto, terá o administrado oportunidade de requerer ao Judiciário que, em respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva, resguarde o valor intrínseco de sua prestação tributária, determinando sua compatibilização à realidade em face da corrosão da moeda, pondo-a em segurança, a salvo da desídia ou dos expedientes escusos dos Poderes Políticos.

Portanto, a inobservância da Capacidade Contributiva quando da imposição tributária, quer por lei inconstitucional, quer por inconstitucionalidade por omissão do legislador, determina ao contribuinte a possibilidade de o mesmo se valer de várias medidas judiciais, no sentido de ver restaurado seu direito.

Concluindo, verifica-se que as demandas do Estado, cada vez maiores, somadas às dificuldades de ordem econômica, têm determinado a imposição de uma carga tributária cada vez maior.

Tal fato, relacionado com a dificuldade financeira enfrentada pelos contribuintes, faz com que o respeito ao princípio da Capacidade Contributiva, se constitua em algo imprescindível na busca de uma tributação eficaz, que distribua de forma justa e eqüitativa o ônus de tal carga.

A recente Emenda Constitucional 29/2000, que previu a progressividade do IPTU, até então questionada e tida como inconstitucional, se constitui num indicativo da preocupação do legislador brasileiro, com a imposição tributária de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término deste trabalho, que abordou a capacidade contributiva como princípio norteador de uma estrutura tributária justa, capaz de identificar quais os contribuintes que tem maior ou menor capacidade de arcar com a carga tributária imposta pelo Estado, conclui-se:

1 – Que a preocupação com a capacidade contributiva existe desde longa data e que, com o passar do tempo, foi se arraigando na consciência dos povos civilizados por se constituir uma de suas linhas essenciais, e, acima de tudo, num ideal de justiça.

2 – Registram-se na História, inúmeros acontecimentos que foram marcantes para a afirmação da capacidade contributiva como princípio imprescindível para a construção de um sistema tributário justo, todos eles promovidos por movimentos populares que não admitiam conviver com a exploração das pessoas através de pesados tributos.

3 – Mesmo com algumas posições contrárias, o princípio da Capacidade Contributiva deixou de ser uma mera norma destituída de força, e passa a ser previsto por inúmeras Cartas Constitucionais.

4 – No Brasil, foi a Constituição Federal de 1946 que, de forma expressa, afirmou o princípio da Capacidade Contributiva como regra balizadora da estrutura tributária nacional.

5 – A Constituição Federal de 1988, após o silêncio da Constituição Federal de 1967, respondendo ao anseio popular, restabeleceu a obrigatoriedade da graduação da carga tributária. Entretanto, refere-se, de forma expressa, apenas aos impostos, contrariando, nesse sentido, alguns pareceres das Comissões de Especialistas encarregadas da elaboração da proposta.

6 – O princípio da Capacidade Contributiva é um princípio constitucional tributário, vital para observância do princípio maior da Igualdade quando da imposição de tributos.

7 – A Capacidade Contributiva, atualmente, é mensurada por três critérios: a renda, o consumo e o patrimônio.

8 – Como decorrência do princípio da Capacidade Contributiva, é vedado a utilização do tributo com fins de confisco. Da mesma forma, o tributo que não preservar o mínimo vital é considerado inconstitucional.

9 – Embora no texto constitucional, artigo 145, § 1º, apareça a expressão “*sempre que possível*”, tal ocorrência não retira a obrigatoriedade de observância do princípio da Capacidade Contributiva sempre que for instituído qualquer imposto; logo, não se caracteriza com o princípio de adoção facultativa pelo legislador.

10 – O princípio da Capacidade Contributiva se aplica tanto aos impostos diretos quanto aos indiretos. A própria Constituição Federal apresenta mecanismos para a adequação dos impostos indiretos à Capacidade Contributiva. É o caso da seletividade em função da essencialidade que, a cada dia se torna mais conhecida e presente na legislação tributária, principalmente em leis estaduais.

11 – A Capacidade Contributiva também é compatível com os impostos de natureza real, devendo sempre se fazer presente quando da fixação desses tributos, através da aplicação de critérios previstos na própria Constituição Federal como o da progressividade.

12 – Os impostos fixos são inconstitucionais por ofensa clara ao princípio da Capacidade Contributiva, pois, além de não tributarem a pessoa de acordo com suas manifestações de riqueza, impedem os contribuintes de saberem se estão sendo tributados corretamente.

13 – Ainda que não haja um consenso, a utilização de um instrumento tributário para a obtenção de finalidades não arrecadatórias — mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos tendo em vista a realização de outros

valores constitucionalmente consagrados — é compatível com o princípio da Capacidade Contributiva, desde que preservem os limites impostos por outros princípios, como o que exige a preservação do mínimo vital e o que veda a instituição de tributos confiscatórios.

14 – O princípio da Capacidade Contributiva aplica-se aos tributos vinculados, taxas e contribuições, mesmo que de maneira mais restrita.

15 – É possível o acesso ao judiciário, através de vários tipos de ações, para garantir a observância de direitos decorrentes do princípio da Capacidade Contributiva.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 1997.

_____. IPTU – Progressividade. Caderno de Direito Municipal. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo, 1990, nº 93.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e compl. por Mizabel Abreu Machado Derzi, À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Introdução a Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BARBOSA, Ruy. *Oração aos Moços*. 10 ed. Rio de Janeiro: s/d. Forense.

BARRETO, Aires F. A Progressividade dos Impostos e o ITBI. In: *Repertório, Jurisprudência*. Nº 18/96.

_____. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonade, 1998.

BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*. Rio de Janeiro: Renover, 1996.

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOTALLHO, Eduardo D. Capacidade Contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**. Janeiro-Março/89, nº 47.
- BORGES, Souto Maior. IPTU: Progressividade. In: **Revista de Direito Tributário**. Nº 59.
- CANOTILHO, Gomes J.J; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra-Portugal: Editora Coimbra, 1991.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU: Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Melheiros Editores, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- CASSONE, Vittorio. A Progressividade do IPTU. In: **Suplemento Tributário LTR**. São Paulo, 1990, Ano XXVI, Nº 3/90.
- _____. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1995.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- CORDEIRO, Diva Narcisa. IPTU – Progressividade. Cadernos de Direito Municipal. In: **Revista de Direito Público**. São Paulo. Outubro-Dezembro/1990, nº 96.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**. Janeiro-Março/91, nº 55.

_____. IPTU e Progressividade. Cadernos de Direito Municipal. In: **Revista de Direito Público**. São Paulo, 1990, nº 93.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

DERZI, Misabel Abreu. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações**. In V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. RT, 1991, p. 163.

DOWER, Nelson Godoy Brasil. **Instituições de Direito Público e Privado**. São Paulo: Editora Nelpa, 1995.

ESPAÑA, Rafael Acosta. La Progressividade Fiscal y los Rendimientos del Trabajo. In: **Revista de Trabajo y Seguridad Social**. Enero-Marzo/93, nº 9.

FERAZ, Jr., Tércio S. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

FREITAS, Vladimir Passos de. (Coord.) **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

GARCIA, Plínio Gustavo Prado. IPTU – Vedação Constitucional à Progressividade de Alíquotas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dez/96, nº 15.

GOBETTI, Sérgio & KUHN, Dione. Pacote vincula abono a aumento de ICMS. In: **Zero Hora**. Porto Alegre, 14/12/99, p. 6.

GRECO, Marco Aurélio. IPTU – Progressividade – Função Social da Propriedade. Cadernos de Direito Tributário. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Abril-Junho/90, nº 52.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ***Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar***. São Paulo: Editora resenha Tributária, 1997.

HARADA, Kiyoshi. ***Sistema Tributário na Constituição de 1988***. São Paulo: Saraiva, 1991.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. ***Princípios Constitucionais Tributário***. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

LEÃO, Armando Zurita. ***Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva***. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999.

LEI MUNICIPAL Nº 2593 – 23/12/1993. Município de Erechim. Atualiza a legislação Tributária, dispõe sobre a Capacidade Contributiva, Preços Públicos e dá outras providências.

MACHADO, Hugo de Brito. IPTU – Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. In: ***Revista Dialética de Direito Tributário***. São Paulo, nº 31, Abril de 1998.

_____. ***Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição*** de 1988. São Paulo, 1994.

MANNA, Márcio de Freitas. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal. In: ***Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia***. Dezembro/93, Vol. 22.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ***Direito Constitucional Interpretado***. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

_____. ***Teoria da Imposição Tributária***. São Paulo: Editora LTR, 1998.

_____. **Inconstitucionalidade da Lei 11152 de 30/12/91 do Município de São Paulo – Os Princípios da Progressividade, da Isonomia, da Vedação ao Confisco esculpidos na Constituição Federal – Parecer.** LEX – Julho-Agosto/1992, Vol. 134.

_____. O Princípio da seletividade no IPI – Exegese do Artigo 41 das Disposições Transitórias da Constituição Federal – Parecer. In: **Revista de Estudos Tributários.** São Paulo: Editora Síntese Ltda. CD, nº 1.

_____. **Comentários à Constituição do Brasil.** São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Sérgio Pinto. A Capacidade Contributiva como Princípio Constitucional. In: **LTR – Suplemento Tributário.** São Paulo, 1995, nº 46.

MEIRELLES, José Ricardo. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: **Revista de Informação Legislativa.** Brasília, outubro-dezembro/1997, nº 136.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** São Paulo: Melheiros Editores, 1997.

_____. **Ato Administrativo e Direito dos Administradores.** São Paulo: RT, 1981.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Dialética, 1997.

_____. IPTU – A Função Social da Propriedade e a Progressividade das Alíquotas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário.** Nº 1.

MERSÁN, Carlos A.. **Direito Tributario.** Trad. Djalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da Seletividade do tributo em Função da Essencialidade do Produto. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo, janeiro/90, Vol. 651.

_____. Princípios e Conceitos Científicos da Tributação, como pressupostos para a legislação e para a Interpretação e Aplicação do Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 36.

_____. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva. In: **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo. Julho-Setembro/92, Vol. 189.

_____. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva. In: **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo. Julho-Setembro/91, nº 57.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Progressividade do IPTU e Princípios da Capacidade Contributiva e redistribuição. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Outubro-Dezembro/96, nº 17.

PEREIRA, Humberto. **O Princípio da Igualdade Tributária. Sua Eficácia face à Constituição de 1988**. Dissertação de Mestrado. Florianópolis/SC, 1989.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1985.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo Ed. RT, 1990, p. 81.

SILVA De Plácido . **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, Vol. III.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

UCKMAR, Victor. Diretrizes da Corte Constitucional Italiana em Matéria Tributária. Cadernos de Direito Tributário. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Outubro-dezembro/86, nº 38.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.