



**CENTRO UNIVERSITÁRIO PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS – FUPAC**  
***Campus Magnus* - Barbacena**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS/FADI DE BARBACENA**  
**CURSO DE DIREITO**

LUDMILA PAULA DIAS

**A EFICÁCIA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**Barbacena, MG**

**2019**

**LUDMILA PAULA DIAS**

**A EFICÁCIA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário Presidente Antônio Carlos, sob orientação da Prof Me. Ana Cristina Silva Iatarola como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

**Barbacena, MG**

**2019**

**LUDMILA PAULA DIAS**

**A EFICÁCIA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do  
Centro Universitário Presidente Antônio Carlos,  
como requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Prof<sup>a</sup> Me. Ana Cristina Silva Iatarola  
ORIENTADORA

---

(Banca)

---

(Banca)

## **DECLARAÇÃO DE AUTORIA E RESPONSABILIDADE**

Eu, Ludmila Paula Dias , declaro, para fins de submissão à Banca de Trabalho de Conclusão de Curso/TCC da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAC/Barbacena/MG, que a monografia “A EFICÁCIA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO”, é original, inédito e não foi submetido a outra nenhuma outra banca ou Revista impressa ou online para fins de publicação e/ou debate.

Declaro, na qualidade de autor do texto que participei da construção, escrita e formatação deste estudo, e assumo, integralmente e individualmente, a responsabilidade pública pelo conteúdo deste.

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do conteúdo por parte da orientadora, da banca examinadora e da instituição de ensino.

Barbacena, 18 de junho de 2019.

---

**LUDMILA PAULA DIAS**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, minha fortaleza.

Obrigado, meu Deus, por abençoar o meu caminho durante esse trabalho. A fé que tenho em ti alimentou meu foco, minha força e minha disciplina. Sou grata pelas bênçãos que recaíram não só sobre mim, mas também sobre todos os amigos e familiares.

A minha mãe por todo seu amor e incentivo, ao meu pai (in memoriam) que mesmo não estando presente mais aqui nesse plano terrestre sei que de algum lugar assiste minhas conquistas. Ao meu namorado que me acompanhou em toda essa trajetória, obrigada por todo amor!

Aos mestres, que durante anos compartilharam seus conhecimentos comigo, que foram essenciais para minha formação acadêmica. Não posso deixar de agradecer em especial a minha orientadora Ana Cristina, que nunca negou uma ajuda durante o TCC.

Aos colegas de curso pela dádiva da convivência, aos demais familiares e amigos, obrigada.

## RESUMO

Ligado ao conjunto de atribuições determinada pela esfera das diretrizes constitucionais, é fortalecida a significância do princípio da capacidade contributiva, apreciado no art. 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, da qual o intuito é escalonar a quantia a ser paga conforme a capacidade econômica do contribuidor, observando o caráter pessoal. Trata-se de um princípio constitucional positivo, aclamado como uma medida equitativa, em virtude de propagar a asserção justa de classificação na distribuição do encargo tributário. Possui uma abrangência vasta e se descreve em um mecanismo eficiente na solidificação de uma tributação objetiva e justa, exteriorizando seu intuito de justiça fiscal pretendida em nossa Carta Magna. Abraça em seu cumprimento as prerrogativas de direitos fundamentais da limitação ao poder de tributar, desautorizando que a tributação seja capaz de diminuir os direitos consagrados constitucionalmente, ou seja, cada indivíduo deve colaborar para os dispêndios do Estado de acordo com o mérito de sua capacidade contributiva, garantindo assim que a tributação proporcione o mínimo existencial, resguardando ao indivíduo contra o exagero da imposição tributária que possa corresponder a implicação de confisco. Como aplicação de modo geral verifica-se que o trabalho teve como intuito investigar como foi seu começo, justificativa legal, e sua efetividade na esfera do direito tributário brasileiro.

**Palavras-chave:** Capacidade; justiça fiscal; caráter pessoal; mínimo existencial; confisco.

## ABSTRACT

Linked to the set of attributions determined by the sphere of constitutional guidelines, the significance of the principle of contributory capacity is strengthened, appreciated in article 145, first article of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, which the intention is to scale the amount to be paid according to the economic capacity of the contributor, observing the personal character. This is a positive constitutional principle, acclaimed as a fair measure, because it propagates the just assertion of classification in the distribution of the tax burden. It has a wide scope and is described in an efficient mechanism in the solidification of an objective and fair taxation, externalizing its intention of fiscal injustice intended in our Brazilian Constitution. In its fulfillment of the prerogatives of fundamental rights of the limitation to the power to tax, making it impossible for the taxation to reduce the rights consecrated constitutionally. That is, each individual must collaborate for the expenditures of the State according to the merit of its contributory capacity, thus ensuring that taxation provides the minimum existential, protecting the individual against the exaggeration of taxation that may correspond to the implication of confiscation. As a general application, it is verified that the work was intended to investigate how its beginning, legal justification and its effectiveness in the Brazilian tax law sphere.

**Key words:** Capacity contributive; tax justice; personal character; minimum living; confiscation.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>2. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES.....</b>	<b>12</b>
2.1 Conceito Legislativo de Tributo.....	14
2.2 Tributo é uma obrigação instituída em lei .....	15
2.3 Tributo é toda prestação pecuniária (em moeda) .....	16
2.4 Tributo: Prestação Compulsória .....	17
2.5 Não constitui sanção por ato ilícito .....	18
2.6 Princípio do pecunia non olet (Dinheiro não Cheira) .....	18
2.7 Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada .....	18
<b>3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: CONTORNOS MATERIAS .....</b>	<b>20</b>
3.1 Justiça Fiscal .....	20
3.2 Justiça Formal por intermédio dos Princípios .....	22
3.3 Justiça Material por intermédio dos Princípios apropriado a Matéria.....	24
3.4 A IGUALDADE: Tratamento Isonômico pela Lei.....	26
3.5 Tratamento Isonômico por meio de Aplicação Isonômica da Lei.....	28
<b>4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR .....</b>	<b>29</b>
4.1 A Constituição Federal de 1988 como diploma de Competências Tributárias.....	29
4.2 Competência Tributária.....	30
4.3 Atributos da Competência Tributária .....	32
4.4 Limitações ao Poder de Tributar .....	35
<b>4.4.1 Imunidades Tributárias .....</b>	<b>35</b>
4.4.2 Princípios Constitucionais Tributários .....	37
4.4.2.1 Princípio da Legalidade .....	38
4.4.2.2 Princípio da Irretroatividade .....	40
4.4.2.3 Princípio da Anterioridade.....	41
4.4.2.4 Princípio da Isonomia .....	42
4.4.2.5 Princípio da vedação de confisco .....	43
4.4.2.6 Princípio da Proporcionalidade e Progressividade .....	44
4.4.2.7 Princípio da Capacidade Contributiva.....	44
<b>5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PRINCÍPIO DIMENSIONADOR DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>46</b>

5.1 Sua Evolução no Brasil.....	46
5.2 Conceito de Capacidade contributiva .....	47
5.3 Sentido do termo “ sempre que possível” .....	47
5.4 Sentido do termo “caráter pessoal”.....	48
5.5 Capacidade contributiva objetiva x capacidade contributiva subjetiva.....	49
5.6 Garantia do Mínimo Existencial .....	49
<b>6. EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>51</b>
6. 1 Natureza da norma acolhedora do Princípio da Capacidade Contributiva .....	51
6.2 Eficácia dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva .....	52
6.3 Análise da Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva.....	53
6.4 Supremacia Constitucional “versus” discricionariedade legislativa e judiciária	55
<b>7. CONCLUSÃO .....</b>	<b>57</b>
<b>8. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>59</b>
9. ANEXO.....	62

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por alvo analisar o princípio da capacidade contributiva sobre suas particularidades fundamentais dentro do Direito Tributário Brasileiro, bem como sua eficácia no ordenamento jurídico.

O princípio da capacidade contributiva desempenha uma função essencial no sistema tributário atual, como a busca de uma igualdade na tributação, de modo a preservar o cidadão, garantindo seus direitos fundamentais, na busca incessante da segurança e da justiça.

O conhecimento a respeito deste tema é de importante relevância na presente determinação tributária, na iminência de fazer jus a uma investigação aperfeiçoada, não somente pelo mérito prático do assunto, mas pela inexistência de concordância doutrinária, no que tange ao seu alcance e eficácia do referido princípio.

O encargo de contribuir é um requisito para a subsistência do Estado, vez que é do exercício tributário que se tem o maior montante de recursos para custear o mecanismo estatal, do mesmo modo um dispositivo de renovação da sociedade e um componente contribuidor para a tonificação dos princípios democráticos. Desse modo, é fundamental que exista uma associação juridicamente definida entre a obrigação de contribuir e os direitos dos cidadãos que irão suportar o encargo tributário, visto que sem essa configuração não se pode falar em Estado Democrático de Direito que foi exatamente isto que nossa Carta Maior definiu.

Assim sendo o princípio da capacidade contributiva é o mais relevante princípio de justiça tributária, este é determinante para o funcionamento dos outros direitos garantidos na Constituição Federal de 1988, isto porque dispõe de grande importância na concepção de isonomia na tributação, com também na diminuição das desigualdades sociais.

Desse modo, procuramos demonstrar o limite alinhado a capacidade contributiva, onde está só será iniciada depois de averiguada a dedução dos dispêndios essenciais ao mínimo existencial e como não há meios de determinar onde está capacidade termina consideramos o princípio da vedação do não-confisco tributário como o seu marco superior.

Esta investigação tem como objetivos, averiguar as especificidades do princípio da capacidade contributiva, conceituado no art. 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como: indicar sua origem, evolução, o

conceito e a justificativa do princípio da capacidade contributiva; verificar o alcance da expressão “sempre que possível” bem como a “expressão caráter pessoal”, ambos taxados no dispositivo próprio ao princípio da capacidade contributiva, assim como a proteção do mínimo existencial; examinar a norma que recepciona o princípio da capacidade contributiva em relação a sua eficácia e aplicação

Cumprido salientar que este trabalho não teve o intuito de finalizar o estudo sobre o princípio da capacidade contributiva, definimos nossas considerações em pontos de interrogações frequentes a este princípio.

## 2. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

Desde os tempos mais longínquos, até antes mesmo da existência de Constituições, os tributos já indicavam de maneira resistente sua presença na história da humanidade. Ao cometermos uma análise histórica sobre os diversos prismas da humanidade, podemos observar que mesmo antes da percepção de Estado, a tributação já se fazia presente entre os homens, conquanto a tributação dos tempos atuais seja totalmente diferente á dos tempos das civilizações antigas, o mesmo está intimamente associado ao poder.

A partir do momento que o homem percebeu que seria praticamente ilusório viver sozinho, e pelo anseio de evoluir, decidiu unir-se aos seus similares. Foi com a junção dos povos que vieram as primeiras organizações sociais, que a princípio se ajuntaram para defenderem interesses comuns.

Com a vivência em sociedade, inúmeras propensões surgiram, estas de alguma forma tinham que ser mantidas pela sociedade, com a colaboração e contribuição dos membros.

Em um primeiro momento as contribuições surgiram de forma facultativa, como uma ideia de presente aos seus líderes, por benfeitorias realizadas em favor da comunidade. Pereira destaca que “nas comunidades primitivas, as contribuições eram feitas em espécie (peixes, animais, frutos etc.), ou em serviços prestados à coletividade, e eram condição de sobrevivência, fruto de uma ética tribal, que informalmente, limitava e definia os direitos dos indivíduos e das famílias.”<sup>1</sup>

Logo após, as contribuições já se manifestavam como uma ideia de expropriação, como forma de exploração de trabalho escravo onde os proprietários eram destituídos de algo de sua propriedade caso não pagassem os impostos aos seus líderes, comparado ao CONFISCO, onde o mesmo passou a ter caráter obrigatório.

Mais tarde, com novas perspectivas de Estado, as contribuições passaram a ser chamadas de tributos e, a reverenciar o bem comum da sociedade, já de acordo com as leis que foram consagradas na Carta Maior, de forma obrigatória e universal, respeitando o princípio da isonomia e da solidariedade, de forma a observar o princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>1</sup> PEREIRA, Ivone Rotta. **A Tributação na História do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999, p.6.

Pode-se dizer que, a tributação é a demonstração mais aparente do poder que o Estado tem de intervenção no bem mais precioso do cidadão, que é a vida, por isso a necessidade de se estabelecer parâmetros para a imposição dos tributos.

O Estado para que ele sobreviva, é necessário que haja o financiamento, o custeio das atividades estatais, o poder público assim, como qualquer outra entidade privada necessita de verbas para se manter, por mais que reprovemos o golpe que isso traz para a população, é necessário fazer as seguintes indagações; por exemplo, a questão da segurança pública, a limpeza urbana, por mais precária que seja tem alguém que está prestando, ou seja, tudo isso necessita de verbas

Um dos principais motivos de se cobrar tributos é o financiamento, o custeio, das atividades Estatais, ou seja, atribuído como uma função arrecadatória, o que chamamos de função fiscal. O tributo não se vale somente da arrecadação, muitas das vezes o poder publico se vale da própria tributação para atender mecanismos de políticas publicas, como, política econômica, política predacionista, etc. Nesse sentido, o tributo pode ser utilizado de forma alocativa, estabilizadora ou redistributiva.

Contudo, o poder que o Estado tem de tributar não é ilimitado, não atua de forma livre e desordenada, é subalterna a ordem jurídica. O Estado ao exercer a atividade de tributação, deve necessariamente observar a capacidade contributiva do cidadão, de modo a evitar uma cobrança demasiada de encargos fiscais, garantindo assim a dignidade da pessoa humana, elencado como um direito fundamental previsto na Constituição.

No empenho de garantir essas limitações ao poder de tributar do Estado, a Constituição Federal de 1988, de forma implícita ou exteriorizada, buscou reconhecer os direitos fundamentais do cidadão, de forma a garantir a proteção contra o abuso fiscal.

Estima-se que a capacidade contributiva do indivíduo esteja relacionada com o princípio da proporcionalidade, ou seja, deve-se conferir caráter pessoal de maneira obrigatória ao tributo, contemplando a capacidade econômica do indivíduo. Ou seja, aqueles com igual capacidade de pagar contribuirão com a mesma quantidade, já aqueles com desigual capacidade de pagar, contribuirão com quantias distintas, garantindo assim a equidade e de acordo com o princípio da isonomia.

Ao observarmos o artigo 7º, inciso IV da Carta Maior de 1988, verifica-se que, o cidadão somente suportará contribuir para com o Estado após ter atendido suas necessidades básicas de sobrevivência e de sua família, o mesmo é visto como limite mínimo de cada cidadão em contribuir, ou seja, somente após ter garantido seu mínimo- existencial, o limite máximo é a proibição do Confisco, que gera a tributação sobre o direito de propriedade e liberdade econômica.

Perante a imposição de se estabelecer um controle a atividade tributária e a garantia dos direitos dos contribuintes frente ao Estado, as Constituições contemporâneas passaram a fazer menção a arrecadação de tributos e conceber limites ao poder de tributação.

## **2.1 Conceito Legislativo de Tributo**

O Código Tributário Nacional em seu artigo 3º traz consigo uma definição do que seja tributo, vejamos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”<sup>2</sup>

Ou seja, é uma obrigação de pagar. Deve ser cobrado por quem detém a competência, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. A atividade tributária não é ato discricionário do agente público, deve estar necessariamente vinculada a lei, seja ela, complementar, ordinária ou por medida provisória.

Segundo Geraldo Ataliba, tributo é um conceito primário e fundamental tendo a função de “categoria de pensamento” que aglutina todos os demais institutos do Direito Tributário.<sup>3</sup>

O termo “tributo” é plurissignificativo na medida em que pode ser utilizado em, pelo menos, cinco acepções distintas: a) como o dever de levar dinheiro aos cofres públicos; b) a quantia em dinheiro entregue ao Estado no cumprimento desse dever; c) o comportamento de levar dinheiro (prestação); d) a lei que prescreve tal dever (norma jurídica); e) a relação jurídica obrigacional que tal lei cria; f) o direito do sujeito ativo a receber seu crédito tributário.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Lei 5.172. CTN. Disponível: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm), acesso em: 31 de março de 2019.

<sup>3</sup> Citado por: Mazza, Alexandre. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p.100.

<sup>4</sup> Ibidem, p.101

Para entendermos mais ao certo, essa definição de tributo, vamos a um estudo mais aprofundado dos termos que compõem seu conceito legislativo.

## 2.2 Tributo é uma obrigação instituída em lei

Para que se proceda a cobrança de tributos, este necessariamente deve ser instituído, por lei. A cobrança não pode ser imposta se esta não estiver vinculada a uma norma jurídica, é a chamada cobrança principal. Vale ainda salientar que, essa cobrança não pode surgir de contratos, por cometimentos de atos ilícitos, dentre outros, somente por força de lei é válida a sua cobrança.

É o que está determinado no artigo 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação **definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência”. (Grifos nossos).

Temos a chamada obrigação tributária acessória, quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, assim esta obrigação pressupõe a realização de atos que auxiliem a Administração Tributária na fiscalização dos tributos, conforme definido no artigo 113, § 2, do CTN.

Aqui podemos identificar o princípio da legalidade, que o legislador Constituinte concedeu um dispositivo exclusivo dentro do Direito, em seu texto, quando se proceder a respeito da majoração de tributo, vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I- Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;<sup>5</sup>

Por fim, e não menos importante, cabe salientar que a criação de tributos, também pode ser feito mediante a edição de medidas provisórias, já que a Constituição deixa bem claro em seu dispositivo constitucional 62, que, a mesma tem força normativa de lei.

---

<sup>5</sup>Constituição Federal de 1988. Disponível em : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 de março de 2019.

### 2.3 Tributo é toda prestação pecuniária (em moeda)

Ao analisarmos o artigo 3º do Código Tributário Nacional, percebemos o quanto ele foi prolixo, ao utilizar os termos “pecuniários” e “em moeda”, pois ambos desrespeitam ao mesmo significado, na ordem que, tributo é uma obrigação de pagar dada quantia ao Estado. Isso quer dizer que, o pagamento deve necessariamente ser feito em dinheiro.

Sobre a forma que esse pagamento deve ocorrer, podemos analisar o artigo 162 do CTN e seus parágrafos:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

“§1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no art. 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

MACHADO ( 2017, p.57) traz em sua obra, que ao prescrever que o tributo é sempre prestação pecuniária, o art. 3º do CTN excluiu do direito brasileiro as figuras do “tributo in labore” (prestações de serviço) e do “tributo in natura” (entrega de bens). Portanto não é permitido que o tributo ora pago, mediante prestação de serviço de qualquer espécie.

Ainda na visão de MACHADO ( 2017, p.57) os conscritos (convocados para o serviço militar obrigatório), mesários e jurados, ao desempenharem as funções para as quais são requisitados pelo Estado, não estão “pagando tributo”, na medida em que cumprem obrigações de fazer, enquanto o tributo é sempre uma obrigação de pagar.

Vale aqui mencionar, que, existem várias outras formas de pagamento em pecúnia destacados em lei, como por exemplo, o pagamento de multas.

MAZZA (2017, p.103) assim define que todo tributo é uma prestação pecuniária prevista em lei, mas nem toda prestação pecuniária prevista em lei tem natureza de tributo.

Existe a possibilidade do resgate do tributo, por meio de dação em pagamento dos bens imóveis (CTN, art. 156, XI), trata-se de uma mera expectativa de direito, por depender do ato discricionário do poder público.

MACHADO (2017, p.34) é exceção que só confirma esta regra, pois depende de expressa disposição de lei que a autorize. Além disso, mesmo nesse caso, o bem terá de ser avaliado conforme o valor do tributo, necessariamente expresso em moeda, não se tratando efetivamente de um tributo in natura. O mesmo pode ser dito das hipóteses de adjudicação de bens em execução fiscal, vale dizer, daquelas situações nas quais a Fazenda promove execução fiscal contra um contribuinte, vê realizada a penhora de seus bens e, em vez de tê-los vendidos em leilão para a obtenção do dinheiro necessário à satisfação da dívida, apropria-se deles como forma de quitação do débito. Também neste caso, além de não haver o direito subjetivo do contribuinte a essa modalidade de quitação, que depende da anuência do Fisco e da presença de uma série de outras condições, o bem precisa ser avaliado a fim de que se afira sua correspondência ao valor – expresso em moeda – do tributo.<sup>6</sup>

## **2.4 Tributo: Prestação Compulsória**

Fundamenta-se na obrigação de pagar, qual seja, visto como uma imposição do poder público, frente ao cidadão, trata-se de um ato unilateral resultante do poder que é conferido ao Estado, ou seja, o indivíduo não tem o arbítrio da escolha, a compulsoriedade é aspecto indispensável da obrigação de pagar tributos.

A obrigação gerada, não é aquela instituída por contrato, por isso não tem como características a voluntariedade e discricionariedade, de modo que, o cidadão não exerce autonomia de escolha em pagar ou não o tributo, vez que, o pagamento é obrigatório.

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 2017. p.34

Ao contrário da obrigação contratual, a obrigação tributária não tem a vontade como ingrediente formador.<sup>7</sup>

## **2.5 Não constitui sanção por ato ilícito**

O tributo não possui uma finalidade sancionatória, não podendo ser criado com intuito de punir os infratores da lei.

O tributo não se confunde com a penalidade de multa, ou seja, na qual é gerada pela inadimplência da obrigação de pagar.

Como nos ensina MAZZA (2017, p.105) a diferença reside na circunstância de que o dever de pagar tributo surge da realização de um ato conforme ao direito (fato gerador), ao passo que a obrigação de pagar uma multa nasce como resposta do ordenamento jurídico à prática de um ato ilícito (infração).

## **2.6 Princípio do pecunia non olet (Dinheiro não Cheira)**

Apesar de o tributo não ser uma sanção aplicada em virtude de um ato ilícito, há casos que o sujeito pratica um ato ilícito e até mesmo criminoso, e a consequência desse ato, é o fato gerador da cobrança desse tributo, se o contribuinte praticou o fato gerador, ele deve recolher ao Fisco determinado tributo, não importa de onde venha o dinheiro, sua origem é irrelevante, dinheiro não tem cheiro.

MAZZA (2017, p.106) Desse modo, por exemplo, traficantes, “bicheiros” ou mafiosos também devem pagar Imposto de Renda. Pela mesma razão, a venda de madeira de corte proibido e a comercialização de animais silvestres sujeitam-se à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

## **2.7 Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada**

Finalmente o art. 3º do CTN diz que o tributo é “cobrado mediante atividade plenamente vinculada”.

---

<sup>7</sup> BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário – teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 67.

Significa que, a atividade tributária não é ato discricionário do agente público, constatando a ocorrência do fato gerador, o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário.<sup>8</sup>

A cobrança é feita de forma vinculada à lei, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador tributário, assim não é ato discricionário da autoridade administrativa.

O tributo é coisa pública, pertence ao povo, à sociedade, não ao agente público, portanto em decorrência da indisponibilidade do interesse público, o agente público tem a obrigação de exigir o tributo devido em conformidade com a lei, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do todo aqui exposto, podemos dizer que, a instituição de tributos deve respeitar o princípio da legalidade em todos os casos, sem nenhuma exceção. No decorrer do trabalho será analisado de forma mais aprofundada o que significa o princípio da legalidade, e qual sua importância dentro do direito tributário nacional.

---

<sup>8</sup> MAZZA, 2017, p.103.

### 3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: CONTORNOS MATERIAS

#### 3.1 Justiça Fiscal

A concepção de justiça tributária é de profunda complexidade, não obstante, seja idealizada plenamente por todos o seu alcance, o anseio por justiça é colocado em meio a sociedade, a incessante busca pela igualdade na contribuição, visa a preservação do cidadão, em oposição as desigualdades geradas pela falta de equilíbrio na tributação. A ausência de proporcionalidade na cobrança de tributos, traz consigo desigualdades desafiadoras, principalmente nas áreas mais vulneráveis da sociedade, com isso a necessidade de se estabelecer parâmetros para sua arrecadação, e sua efetiva destinação.

A justiça Fiscal é tida como uma extensão de justiça política, como também a mais eficaz no que se refere a ferramentas de justiça distributiva. Os valores imputados para o pagamento dos tributos devem necessariamente serem conforme a capacidade econômica de cada cidadão.

É através da justiça fiscal que se pode concretizar a justiça política, onde o Estado promove a redistribuição de rendas através de suas instituições, procurando alcançar os objetivos traçados constitucionalmente pelo Estado Democrático de Direito. A justiça fiscal é um dos instrumentos para a promoção da distribuição e redistribuição de rendas.<sup>9</sup>

Nas palavras de Hermes Marcelo Huck,<sup>10</sup> citado por BONACCORSI, Matheus, em sua publicação sobre a Intervenção Estatal na Esfera Privada Através das Normas Antielisivas:

Desde o momento em que a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou um voluntário presente, transformando-se em exigência de

---

<sup>9</sup> IATAROLA, Ana Cristina Silva. Capacidade Contributiva - **Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário**. CAPES – disponível: <http://www.dominiopublico.gov.br>, acesso em 11 de abril de 2019.

<sup>10</sup> HUCK, Hermes Marcelo, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. Citado por: BONACCORSI, Matheus, **Intervenção Estatal na Esfera Privada Através das Normas Antielisivas**. Disponível: <https://www.mbempresarial.com.br/project/intervencao-estatal-na-esfera-privada-atraves-das-normas-antielisivas/> acesso em: 10 de junho de 2019.

poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo.

Sabemos que, a carga tributária do Brasil é uma das mais elevadas, equiparadas a de países desenvolvidos, ou seja, pagamos tributos como um país rico, e o pior, é o país que garante a menor retribuição em benefícios da população.

Analisemos uma pesquisa feita pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) em 2012 e citado por DI CREDDO em sua pesquisa sobre o pagamento de Tributos e a Justiça Fiscal:

O estudo compara a voracidade tributária de 30 países com o nível de bem-estar dos cidadãos, medido pelo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). E conclui: "Entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade." (IBPT; 2012, online)<sup>11</sup>

Não há dúvidas que a arrecadação tributária no Brasil vem frequentemente crescendo ano a ano.

Fato é que, o cidadão não recebe do Estado a contraprestação equivalente a esse crescimento acelerado de tributos, que estão garantidos no rol constitucional, como a educação, a saúde e a segurança, quando prestados, é de forma bastante precária. Sabemos que o dinheiro público é aplicado de forma invisível aos olhos dos cidadãos, devido à grande manifestação de corrupção. Pela visão da justiça fiscal, a arrecadação deveria ter sua origem e finalidade apresentados de forma transparente ao cidadão.

O Estado não pode agir de forma arbitrária na cobrança de tributos, o princípio da igualdade veda o abuso de poder, a justiça fiscal é como extensão da justiça política, com isso a necessidade de se promover uma melhor forma de arrecadação para uma justiça distributiva mais correta.

Mas afinal, qual a concepção de igualdade que buscamos? É a igualdade que Aristóteles entendida como justa para a sociedade, citado por GLASENAPP,

---

<sup>11</sup> DI CREDDO, Raquel de Naday. **O Pagamentos de Tributos e a Justiça Fiscal**. Disponível Disponível:[http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista\\_PGE\\_2012/Artigo\\_7\\_O\\_pagamento\\_de\\_tributos.pdf](http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2012/Artigo_7_O_pagamento_de_tributos.pdf). Acesso em 09 de abril de 2019.

Ricardo, de que “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem.”<sup>12</sup>

A Constituição Federal ao determinar em seu artigo 5º *caput*, “que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, trata de forma abrangente o princípio da isonomia entre os povos, sem qualquer diferença, seja ela, econômica, social, etc.

No âmbito tributário o princípio da isonomia encontra-se disposto no artigo 150 inciso II, da Constituição Federal de 1988, vejamos:

Art.150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A justiça fiscal está inteiramente ligada ao princípio da proporcionalidade, ou seja, ligado diretamente a capacidade econômica do contribuinte.

Para alcançarmos uma ordem distributiva concreta é necessário, que a justiça seja coordenada por princípios instituídos de regras, nas quais, sejam respeitadas por parâmetros, de forma a ser seguidos como modelos criteriosos de justiça fiscal.

### **3.2 Justiça Formal por intermédio dos Princípios**

A definição de justiça é o primordial na esfera do Direito, é também o mais intangível. Como um conceito estimativo excessivamente incerto, é repetido, na discussão tributária, principalmente nas épocas de eleições políticas, no qual se usa muito o termo justiça.

Para um direito respeitável presume-se princípios, como também, regras, critérios de normas e valores. Os princípios são particularmente indispensáveis quanto a garantias e obrigações, volumes e demandas que devem ser fragmentadas entre os integrantes de uma coletividade. Uma divisão sem princípios se torna

---

<sup>12</sup> GLASENAPP, Ricardo. [A interpretação do princípio da igualdade no Pacto de San Jose da Costa Rica. Revista Jus Navigandi](#), ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3961, 6 maio 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28104>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

opressora, os princípios são a base de uma justiça igualitária, por isso devem ser atingidos.

Princípio vem do latim “principium”, que quer dizer, em um entendimento comum, início, a base, a raiz, o nascimento.

Na concepção de MELLO (2003,), citado por JARDIM, Rodrigo Guimarães, em seu artigo científico:

Princípio é um Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido servido 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.<sup>13</sup>

O princípio agrega uma proporção, um valor constante. Uma apreciação de atos análogos, com proporções distintas, se torna abusivo. O princípio assegura proteção ao tratamento de equidade e neutralidade, de modo que, todos aqueles atingidos pelo princípio tenham a mesma garantia. O impulso por princípios dispensa o intérprete das leis o encargo de antecipar e conduzir todas as prováveis ocorrências, com isso também, colabora para deter possíveis janelas na lei.

Princípios basilares e subprincípios, ou seja, os decorrentes daquele, constituem um conjunto de princípios, qual seja, uma organização hierárquica de princípios.

Para que cheguemos a um entendimento moderno da finalidade e regularidade dos princípios, se faz necessário, a transcrição de períodos, como a fase jus naturalista, a positivista e a pós-positivista.

Na fase jus naturalista era compreendido que os princípios não dispunham de normatividade, eram vistos como orientações de justiça na prática, sem serventia. Essa fase foi extinta após a mobilidade de codificação do século XIX.

Logo, na fase positivista, os princípios já se organizaram de forma codificada, com rigor a legalidade na doutrina positivista. Aqui os princípios provinham da lei, apesar disso, não possuíam ação normativa. Os excessos exercidos na 2ª Guerra Mundial, colaboraram para a decadência dessa fase, sabido que, o direito era separado da moral e dos valores.

---

<sup>13</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 817-818. Citado por: JARDIM, Rodrigo Guimarães. *De Dworkin a Ávila: breves notas sobre o conceito de princípios e regras*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 24 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.42598&seo=1>>. Acesso em: 11 jun. 2019.

Com a chegada da fase pós-positivista, advém aos princípios a normatividade. Com isso, a ideia primitiva de legalidade estrita se extingue, o direito ainda era positivado, mas dando lugar a moral e aos valores de direito.

Modernamente, é a fase que os princípios são conhecidos hoje, como normas da qual podem ser retirados princípios e regras.

Com isso podemos obter que, os princípios são origens, o alicerce de apoio da norma, são ideias globais, da qual se pode abduzir ideias e propósitos para formação de diferentes normas, ou no caso de lacunas na sua aplicabilidade podendo ser amparado por elas. Podemos citar um exemplo, encontrado no artigo 4º da Lei de Introdução as Normas de Direito Brasileiro- LINDB, que o juiz necessariamente deve resolver a pendência apoiado em analogia, costumes e princípios gerais.

Nos dias que correm, o direito situa-se posto e as regras estabelecem parâmetros a ser seguidos pelas pessoas na vida em sociedade. Com a instituição da Constituição Federal de 1988, em decorrência dos direitos fundamentais, os princípios vêm ganhando seu lugar cada vez mais.

Assim sendo, os princípios atuam, de forma primária, para concepção das leis atualmente vigentes, contribuindo para o auxílio, sendo o alicerce no caso de recurso, para sua utilização. Pode-se dizer que o princípio atua também de forma subsidiária, podendo ser assistente na aplicação da norma, no qual for encontrado fundamentos na norma para sua utilização de maneira independente, ou quando necessário que o princípio componha o fundamento de interpretação da lei.

### **3.3 Justiça Material por intermédio dos Princípios apropriado a Matéria**

A constância dos princípios é, no entanto, meramente presunção essencial para o alcance da justiça. Ela estabelece somente a justiça formal. Ainda que, todos encontrem-se propriamente tratados de maneira formal na mesma equivalência, não são de modo justo tratados, se o princípio ou o modo não for equitativo. O desrespeito de princípios objetivos a matéria precisam de argumentos característicos, tendo como base outro princípio de no mínimo o valor similar daquele.

O rompimento infundado de um princípio traz consigo uma garantia ou uma diferenciação.

Há uma discussão entre jus naturalistas, relativistas e positivistas, se ao menos existe algum princípio que seja realmente justo. É obvio que não existe um Direito Tributário inalterável, este se diferencia entre o Direito e a ética, modo como os positivistas dispõem, estes desunem o Direito e a Ética e acreditam que a Ética não existe, somente o Direito, pode ter um recheio qualquer que seja. Os relativistas, partem da convicção de que na verdade ninguém pode conhecer o que é justo. Princípios de valores, não cabem no universo dos saberes, tão somente no instinto e vontade. A respeito de juízos de valor, sobre indagações de justiça, estas não são decorrentes de percepções diretas, mas sim de revelações abstratas.

Já as Constituições dos Estados de Direito não autorizam que o Direito venha a ser separado da Ética, elas têm como inferência a possibilidade de diferenciar o que seja justo e injusto.

A Constituição Brasileira revela-se por “ uma sociedade livre, justa e solidária”.<sup>14</sup> Ou seja, há uma alegação exteriorizada em benefício da justiça, como também o direito fundamental a igualdade diante da lei. Conquanto, a uma consequência do princípio da igualdade grandemente admitido como resultado da justiça.

Não há um padrão de justiça análogo por inteiro para o Direito. Se torna mais eficaz e justo que cada porção do Direito detenha seu respectivo padrão. Isso quer dizer que, como por exemplo no Direito Tributário, deve ser analisado o modo adequado a matéria em particular.

Mas o que vem a ser adequado a matéria? É o que representa, a finalidade de normatização do determinado ramo do Direito. Como por exemplo no âmbito do Direito Penal, o grau de culpa serve como proporção para aplicação de uma pena justa. No Direito Tributário é vastamente afirmado que este deve ser guiado pelo princípio da capacidade contributiva, não se valendo este nas normas extrafiscais.

Na apuração incessante de um princípio apropriado a matéria, deve-se indagar, como fundamento a finalidade do determinado ramo do Direito, qual dos numerosos princípios melhor se encaixa aos Direitos fundamentais, se este pode ser utilizado de forma equitativa na prática, qual seja vastamente aceito, e suas possíveis implicações adequadas mais também desvantajosas.

---

<sup>14</sup> Art. 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Desse modo, se a administração da justiça não guiar as leis por princípios oportunos a matéria, ocasionará ilegalidades, mas também grandes implicações com resultados negativos.

### **3.4 A IGUALDADE: Tratamento Isonômico pela Lei**

As Constituições dos Estados reconhecidos pelo Direito, submetem o legislador ao princípio da igualdade, ou seja, o tratamento deve ser igual para contribuintes em situações de equivalência.

O princípio da Isonomia está expresso no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, vejamos:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Qual seja, é suprimido a União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, instituir um tratamento desigual, entre contribuintes que se encontrem em situação de paridade, proibido qualquer discriminação em razão do cargo, função ou títulos dos rendimentos, os mesmos, não podem servir como critérios de discriminação.

O princípio da igualdade no campo Tributário é uma decorrência do princípio da igualdade geral, pessoas em situações de equivalência devem ser tratadas de maneira igual, e os desiguais de forma desigual na medida de seus atributos, objetivado tanto para as pessoas físicas como jurídicas. Como exemplo, podemos fazer uma comparação entre uma pequena empresa frente a uma grande empresa, estas devem receber tratamento diferenciado, em razão das receitas geradas por elas.

Digamos que esse princípio é visto de maneira abstrata, vaga, para se concretizar o princípio é preciso avaliar critérios, tem que se partir de um referencial, pois é a partir de um referencial que se pode identificar as duas situações são iguais ou desiguais, merecendo ou não o mesmo tratamento tributário, esses critérios devem ser retirados por inferência dos próprios dispositivos da lei, se com tais

parâmetros for identificado como resultado um tratamento diferenciado, a abordagem se torna legítima.

Infelizmente no Brasil, temos grandes problemas em relação a isonomia, principalmente na esfera Tributária.

Um dos principais princípios constantes em nossa Constituição é o princípio da Isonomia, ou também pode ser chamado como princípio da Igualdade, é uma das fundamentais e mais importantes garantias do cidadão, e evidentemente ele se aplica de maneira contundente também para o Direito Tributário, o mesmo, como faz parte do sistema jurídico como um todo obviamente se sujeita as principais regras gerais do sistema jurídico.

Quando o Direito Tributário for tratar as pessoas respeitando as particularidades, quando for tributar as pessoas, não é qualquer característica que permiti essa diferenciação.

O princípio da igualdade não significa tratar todas as pessoas de forma absolutamente idêntica, essa ideia parece-nos de imediato contraditória, mas o princípio da igualdade ele impõe, que as pessoas sejam tratadas de acordo com a suas características específicas, ou seja, respeitando-se as diferenças pessoais, e as diferentes situações que cada uma delas se encontram. Isso garantirá que o sistema jurídico ao tratar e ao regular a vida das pessoas, leve em consideração essas diferenças, isso permitirá que essas diferenças pessoais e essas situações específicas não sejam ignoradas pelo sistema jurídico, de forma que, com isso se alcance efetivamente a justiça.

Para o Direito Tributário, que se refere, a tributação, a patrimônio, a renda, o princípio da igualdade estabelece o tratamento das pessoas conforme a sua capacidade econômica, ou seja, que as pessoas devem ser tributadas de acordo com a sua capacidade econômica. De maneira simples, a tributação deve ser diferenciada conforme o complexo patrimonial, o complexo de rendas, de atividades da pessoa. Pessoas que tenham patrimônios diferentes, rendas diferentes, capacidades econômicas distintas, não podem ser tratadas e não podem ser tributadas da mesma forma. Especificamente para o Direito Tributário, o princípio da isonomia, a tributação deve ser diferente conforme seja diferente a capacidade econômica, inclusive essa constatação recebe uma denominação específica no Direito Tributário, que é a capacidade contributiva.

Sendo assim podemos concluir que a tributação deverá ter valores diferentes para aquelas pessoas que tenham capacidades contributivas diferentes. A tributação deve variar para mais ou para menos, com alíquotas maiores ou menores, conforme a pessoa tenha maior ou menor capacidade contributiva. Essa variação se dá por um outro princípio, chamado de princípio da progressividade, que nada mais é que o desdobramento da capacidade contributiva que está inteiramente ligado ao princípio da isonomia. Não estamos falando, portanto de várias realidades, mas sim de diferentes aspectos de uma única realidade a tributação igualitária, isonômica.

### **3.5 Tratamento Isonômico por meio de Aplicação Isonômica da Lei**

Não obstante, não é satisfatório apenas que as normas tributárias zelem somente por um repartimento igualitário da porção de que todos nós somos iguais perante a lei, nos revela também que, as normas fiscais necessitam ser empregadas de maneira igualitária. Para tamanho alcance, se faz indispensável que os mecanismos do sistema da lei viabilizem uma aplicabilidade equitativa, sobretudo sobre uma averiguação igualitária dos acontecimentos. Com isso a Administração Tributária deve por meio de seus fiscais supervisionar as atividades, para garantir essa observância igualitária. Logo, o Direito Substantivo- material, quanto o Direito Formal, precisam ser tidos como unicidade. O legislador constituinte que proclama mecanismos fiscais substantivos, deve de modo continuado, a todo o momento ter cautela ao estabelecer dispositivos de sobreposição em relação ao direito material e formal.

Destarte, fica reconhecido que não se deve diferenciar essa igualdade nos preceitos jurídicos, a não ser, nas constitucionalmente admitidas.

## 4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

### 4.1 A Constituição Federal de 1988 como diploma de Competências Tributárias

A Constituição federal não constrói tributos, somente permite o direito aos organismos estatais para que estes constituam os tributos distribuídos em sua redação. Tal poder, todavia, colide em limites. Verifica-se que, a Constituição distribui o poder de tributar através de suas entidades políticas. O poder de elaborar tributos é fragmentado de maneira que cada organismo estatal tenha atribuição para impelir contribuições tributárias, incorporado aos limites apontados pela Carta Maior.

O conjunto jurídico hodierno estabelece regras de atuação a serem empregadas pelo organismo público, no qual assegurem ao particular em oposição a prováveis exagero do Fisco. O poder de tributar não é renunciável, seu poder não poder ser delegável, do mesmo modo, que não é um poder pleno.

Nessa perspectiva, Moraes certifica que “a Constituição Federal em regra, não institui tributos, mas sim estabelece a repartição de competência entre os diversos entes federativos e permite que os instituem com observância do princípio da reserva legal.”<sup>15</sup>

Nessa mesma linha de entendimento, Tavares nos pontifica:

[...] em nosso país não cria tributos quem quer, mas somente quem recebeu explícita autorização para fazê-lo. Essa autorização, graças a rigidez e exaustividade de nosso Sistema Tributário Nacional, há de ser sacada do bojo da Lei das Leis, isto é, do texto constitucional. Daí uma característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, nossa Constituição não cria tributos, ou seja, não é uma carta de incidência, ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência.<sup>16</sup>

A Constituição Federal determina como o Estado usará deste poder através de forças que assegurem a concordância e o equilíbrio na ligação entre o poder-dever. Assim sendo, ao mesmo tempo que a Constituição permite aos entes públicos essa competência tributária de criar tributos, ela indica variadas limitações a esse poder de tributar.

Entretanto, como é corrente, não existe uma ordenação hierárquica entre os entes Federais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a forma que a

---

<sup>15</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**, 2006, p,766.

<sup>16</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**, 2005, p.39

Constituição Federal de 1988 distribui as competências tributárias de maneira que cada um deles se encaixe no seu objeto de atividade política, de acordo com Harada, “o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos”.<sup>17</sup>

Todavia, esse exercício dos organismos Federais não é absoluto. Longe disso, estes estão atados às inerentes regras, que simultaneamente outorga o poder de tributar a cada um deles, e suprime a atividade desse poder, inibindo a ocupação da competência tributária que não lhe pertença. Proporcionando ao cidadão contribuinte a proteção de não ser onerado pelo fato gerador idêntico, por organismos políticos iguais.

Contudo, a Constituição Federal, em seus artigos 150, 151 e 152, está repleta de regras e princípios tributários, do qual se originam legítimas garantias constitucionais aos cidadãos contribuintes em oposição à praticável ganância do Estado, caso queira penetrar em bens particulares, por motivo da permanente imposição de juntar capital para amparar e executar seus objetivos primordiais.

A partir disso, os princípios e as imunidades tributárias, têm como objeto principal a garantia ao contribuinte da constância de equilíbrio na obrigação imposta pelo Estado e a correta forma de cobrar, ou seja, os contribuintes somente podem ser tributados vez que, o fato gerador efetivamente tenha ocorrido, no qual, somente um ente federativo venha a tributa-lo.

## **4.2 Competência Tributária**

A Constituição Federal concede aos organismos Federativos o direito de criar os tributos, ou seja, arrola as perspectivas de seus organismos Federativos instituírem seus específicos tributos. Qual seja, a competência legislativa para exercer o poder de tributar outorgado pela Constituição Federal.

O artigo 7º do Código Tributário Nacional, traz em seu bojo que, a competência exercida pelos entes é indelegável, ou seja, é intransferível, o que pode vir a ser delegável são as funções da competência tributária, que são: arrecadação e fiscalização, é o cumprimento da lei do tributo, essa delegação de funções de arrecadar ou fiscalizar não altera em nada a competência outorgada pela Carta Maior.

---

<sup>17</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**, 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.377

Nesse sentido, CARRAZZA (2005, p. 467-468) descreve:

Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

A competência tributária é a prática respectiva e reconhecida constitucionalmente remetida ao organismo político, para que, tomando como base a lei atue na cobrança tributária.

A competência tributária é de responsabilidade da nossa Carta Maior, cabe a ela fixar o chamado poder de tributar. Ocorre que, o poder de tributar embora seja estabelecido, ou seja, esteja descrito no texto constitucional, não é ela que se vale desse poder de tributar, pelo contrário, o poder de tributar é fixado pela Constituição, ela entrega esse poder para quem tem necessidade de se valer dele, quais sejam, cada um dos entes federados, todos estes têm a necessidade de instituir tributos, quem outorga os feixes de competência a cada um dos entes políticos é a Constituição Federal. Portanto, se um ente, seja ele qual for, quiser instituir um imposto, taxa, contribuições, este deverá observar exatamente o que está descrito no texto Constitucional. Ocorre que, conforme as espécies tributárias, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, pode-se ter vários tipos de competência, acaba, portanto, sendo classificada em uma série de modalidades, pelo fato de números tributos.

Nessa continuação, explana CARVALHO(, 2002, p.211.)

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Dado que, decorra os as hipóteses essências na lei instituidora do tributo, o mesmo vem a ser estabelecido.

No tocante, na execução da competência tributária, inteira o ensinamento de CARRAZZA (2005, p.471), prescreve:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecada-lo, após a ocorrência do fato imponible). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo a capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária.

Dessa forma, capta-se que, a execução da competência tributária se extingue a partir do ponto em que a lei é publicada, logo após, a competência tributária entrega o lugar a manifestação da capacidade tributária atuante, que se associa as prerrogativas de arrecadar e fiscalizar os tributos estabelecidos.

### 4.3 Atributos da Competência Tributária

No que se refere as características da competência tributária, expõe-se a irrenunciabilidade, privatividade, incaducabilidade, inalterabilidade, é intransquerível e a opção de dispensabilidade da execução.

As peculiaridades de que tange a indispensabilidade, quer dizer que, os entes políticos estão desautorizados de abdicar dessa competência, por inteiro ou em partes fracionadas, o âmbito de competência que foi concedida pelos dispositivos constitucionais. A justificativa é trazida por CARRAZZA (2005, p.360), que conta que:

Enfim, a competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição.  
A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicção ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz.

Quanto a atribuição da privatividade, realça-se que, a partir do momento que a lei constitucional concede a competência tributária estipulando á, a um ente político em particular, a oportunidade de elaborar um tributo, significa dizer que, diretamente estão proibidas as outras pessoas políticas de exercerem essas atribuições. Qual seja, fica proibido a efetivação de repetidas gerencias.

Nesse prisma, MELO (2005, p.360) menciona que:

As pessoas políticas são dotadas de privatividade para criar os tributos que lhes foram reservados pela Constituição, o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição do seu exercício por quem não tenha sido consagrado esse direito.

Agora, conforme a característica intransquerível, abarcada no artigo 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional, o ente político que adquire do dispositivo constitucional a competência de instaurar tributos, é negado o direito de transmitir esse poder para diferente ente político, do qual também não pode renunciar.

Vale destacar que, essa indelegabilidade deve ser necessariamente vista pelos organismos políticos, desse modo, cumprindo a primazia Constitucional.

Vejamos o ensinamento de BANDEIRA DE MELLO (, 2006, p.426), a respeito do assunto:

[...]. As competências públicas outorgadas pela Constituição não são bens disponíveis, não podem ser transacionadas, gratuita ou onerosamente, pelas pessoas jurídicas públicas nelas investidas. É sabido e ressabido que sua disposição escapa ao alvedrio de quem possui. Por isso não há como intercambia-las. São comandos impositivos para as entidades que as receberam.

No que tange a característica de inaducabilidade, quer dizer que, não existe um prazo fixado para que acabe o seu exercício de competência tributária. Como fundamento da inaducabilidade CARRAZZA (2005, p. 375), pontifica que:

A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, á medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõem-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.

O não uso das atribuições de competências tributárias no tempo, não o faz que se perca sua atividade, pela não utilização do ente federativo. Podendo ser utilizado a qualquer tempo por eles.

A respeito da inalterabilidade, quer descrever que, as leis constitucionais que distribuem a competência tributária entre os entes políticos, não podem ser modificados por lei infraconstitucional.

CARVALHO( 2002, p. 215) chama atenção para “se aprover ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados”.

Como última característica aqui explanada, resta a faculdade de execução, que pode ser vista como derivação da inaducabilidade. Por meio dessa característica, o não uso dessa atribuição dada pela Constituição Federal, não ocasiona nenhuma punição as pessoas políticas que não utilizarem, e tão menos, oportunidade de apoderamento da competência a diferente ente.

Com isso, os entes políticos detentores da permissão de exercitar a competência tributária, devem exercer esse poder considerando todas essas características, de maneira a evitar o desacato a ordem constitucional.

Em harmonia com as disposições do sistema tributário brasileiro, um tributo pode ser apontado como ilegal se vier a usar um pressuposto de ocorrência ou base de cálculo que já seja empregado pelo um outro tributo. Na eventualidade desse acontecimento, conta-se com o corrimento da bitributação.

Ampliando nesse entendimento sobre esse assunto, TAVARES (2005, p.44) explana bitributação nas seguintes palavras:

Bitributação é o fenômeno que ocorre quando duas ou mais Pessoas Políticas, espeque em lei, tributam uma mesma hipótese de incidência ou base de cálculo. Em casos tais, o vício que impera é o da invasão de competência, fruto da privatividade das competências tributárias, posto que alguém estará ultrapassando a sua marca limítrofe.

Nessa linha de raciocínio HARADA(2006, p.377) elucida que “quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica, que é inconstitucional porque uma das entidades estará necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva da outra. ”

A Constituição Federal de 1988, coloca limites na inconstitucionalidade de bitributação, ou seja, conforme o artigo 154, inciso II no caso de impostos extraordinários, a bitributação é permitida, analisemos:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

De outro lado, temos o *bis in idem*, que retrata a ocorrência pelo qual um mesmo tributo é criado novamente pelo mesmo ente político.

De acordo com MELO (2005, p.44):

No *bis in idem* o fato jurídico é tributado por uma mesma pessoa política (única titularidade ativa), mais de uma vez; podendo tratar-se de simples adicional (uniformidade da espécie de tributo); além de cogitar-se de uma mesma base imponível.

Ou seja, caso um ente político venha criar um tributo empregando base de cálculo ou pressuposto de ocorrência anteriormente empregada em outra cobrança fiscal, acha-se perante o pressuposto de *bis in idem*, recepcionado na Constituição, visto que, não desacata a característica da privatividade da competência tributária. De outra forma, se dois ou mais entes políticos diferentes vierem a servir-se da

mesma base de cálculo ou pressuposto de incidência para criarem arrecadações encontra-se defronte de uma ocorrência de bitributação, que não é permitida conforme as diretrizes constitucionais.

#### **4.4 Limitações ao Poder de Tributar**

Com a importância de nivelar a indispensabilidade de cobrar tributos que o poder estatal exerce como atividade discricionária, ressaltando-se a proteção ao contribuinte, a execução desse poder de competência tributária não é indefinida. Longe disso, é ligado a marcos constitucionais, que se denotam através dos princípios e imunidades.

Nas palavras do respeitável Professor Eduardo Sabbag (2012, p. 01), elucida que:

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Desse modo, as limitações do poder de tributar expõem-se como um atributo dos princípios constitucionais, que podem ser verificados nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal de 1988, ou na situação de definição de ocorrências de cobrança estatal. Uma e outra, o que se define é a seara de capacidade dos entes políticos no instante da criação dos tributos.

##### **4.4.1 Imunidades Tributárias**

A Constituição Federal estabelece a Competência Tributária dos organismos federados, atribuindo-lhe o poder de criar impostos. Em certos casos, no entanto, a Carta Maior não pretende que se estabeleça a obrigação Tributária, suprimindo pessoas, bens e serviços da jurisdição dos entes políticos de tributar.

Verifica-se que, essa competência tributária não é ilimitada, ela é composta por dois preceitos da Constituição Federal, quais sejam, os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias.

As imunidades são conhecidas como limites constitucionais ao poder de tributar, isto é, em alguns casos peculiares do respectivo texto constitucional apresentam-se desobrigadas das regras criadoras de arrecadações.

Nesse contexto, CARVALHO (, 2002, p.178) sugere a seguinte definição de imunidade:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto Constitucional Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetências das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Sobre a ótica legal, BALEEIRO (2003, p.228) enfatiza características particulares da imunidade que as difere dos princípios constitucionais tributários:

- a) São normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
- b) Reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
- c) E, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;
- d) Criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes de forma juridicamente qualificada.

Nesse patamar, observa-se que as imunidades e os princípios constitucionais tributários relacionam-se com as limitações ao poder de tributar, apesar disso, os próprios se distinguem no sentido das decorrências provocadas. Ou seja, os princípios são normas gerais que não constituem a incapacidade tributária, em contrapartida as imunidades contrapõem o poder de tributar, reduzindo-o em relação a determinadas pessoas, circunstâncias ou atividades.

No que tange a validação da seara inibitiva, consta que as limitações tributárias através das imunidades não são autorizadas sua prática por meio de leis ordinárias. De acordo com o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, refere-se a assunto próprio a título privativo de lei complementar.

Como já explanado, as imunidades estão motivadas no respectivo texto da Constituição Federal, em particular, no artigo 150, inciso IV, que arrola uma lista de imunidades de caráter explanado, incluindo a imunidade tributária mútua, a das igrejas de qualquer que seja a religião, partidos políticos, além disso, fundações, organizações sindicais de trabalhadores e organizações de educação e amparo social, por último o benefício de imunidades em relação aos livros, boletins e equipagem designado a reprodução destes.

Através disso, o artigo 150, inciso IV, alínea "b", da Constituição Federal de 1988 disserta que estão desobrigados os templos de qualquer culto. Entretanto, o termo templo não pode ser compreendido de modo limitante. Corresponde-se a

compreensão de relevante dimensão, em relação ao significado relativo aos templos.

No que tange as imunidades relacionadas no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, em relação aos partidos políticos, fundações, organizações sindicais de trabalhadores e organizações de educação e amparo social, TAVARES ( 2005, p. 32) assinala que:

Constitui mecanismo através do qual se procura preservar tanto os organismos vitais ao funcionamento e preservação do ideal republicano, quanto às instituições que desempenham, *ut universi*, funções que, a rigor, o Poder Público deveria realizar.

A norma que isenta as realizações de obras literárias, jornais e periódicos, assim como o termo templo, devem ter sua compreensão estendida.

Enfim, é significativo frisar que as imunidades tributárias, não obstante, serem destacadas como limites ao poder de tributar, não conduzem a grandes andamentos em relação as competências tributárias, como apresenta os princípios, porém contestam o poder de tributar, restringindo certas pessoas, bens ou atividades, que refletem preceitos relevantes destacados pelo legislador na lei constitucional.

#### **4.4.2 Princípios Constitucionais Tributários**

Avante as imunidades tributárias, o poder de tributar dos entes políticos titulares de tal concessão apresenta-se atrelados aos princípios constitucionais tributários. Porém, a maneira como se manifestam e matéria que compreendem apontam várias modificações.

Conforme ROSA JÚNIOR (2006, p. 222), ressalta suas particularidades:

Esses princípios tributários podem estar expressos na Constituição ou resultarem do regime federativo e do sistema tributário nacional, sendo denominados princípios tributários implícitos. De outro lado, os princípios podem ser gerais, referindo-se a todos os tributos, ou específicos porque pertinentes a determinados tributos.

Desse modo, se faz necessário aprofundar no plano fundamental dos princípios constitucionais que suprimem o poder de tributar.

#### 4.4.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da Legalidade ou também conhecido como princípio da Reserva Legal, tem respaldo na Constituição Federal de 1988, artigo 5º inciso II, o referido princípio configura nas disposições jurídicas como alicerce que se baseia o Estado igualitário de Direito, ao determinar que só atuarão na elaboração e aumento de um tributo por meio de lei, ou seja, é necessária lei de quem detém o poder de tributar, para criar, instituir o tributo, extinguir, aumentar ou reduzir, ou modificar o tributo.

Art. 5º-

[...]

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Orientando como princípio fundamental sobre o enfoque do Direito Tributário, o legislador preceituou de forma taxativa na redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

Desse modo, consoante com o texto legal, vislumbra-se que qualquer Ente Político apenas lhe será permitido a criação de tributos, ou majoração os que já se fazem presentes, e somente através de publicação de uma lei, com isso, as pessoas políticas estão desautorizadas a instituírem ou aumentarem os tributos sem uma lei que a determine.

A exigência de uma lei para instituição de tributo objetiva assegurar o pagante em oposição a ganância fiscal, garantindo que o tributo, plenamente exigido, seja estabelecido de forma legal, sem elementos pertinentes ou flexíveis.

Como se destaca, o princípio da legalidade está intimamente ligado com a evidência de um fato, quer dizer, não é suficiente existir uma lei que da anuência para criação e aumento de uma cobrança, o mesmo tem que ser acompanhado de fundamentos descritivos da ligação institucional tributária.

Proveitoso é o que AMARO (2005, p.112) prescreve:

Em suma, a legalidade não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador; necessário a quantificação do tributo devido em

cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

É de extrema importância destacar que, a atenuação do princípio da legalidade, dentro do limite da lei, é possível pelo poder executivo alterar as alíquotas, conforme o art. 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, vejamos:

Art. 153-

[...]

1º é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

No tocante, as possibilidades de alteração que o texto constitucional traz nos incisos acima citados são, os impostos de importação (II), impostos de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou que tenha relação com valores imobiliários (IOF), e o CIDE sobre combustível. Cumpre fazer uma observação em relação as alíquotas do ICMS sobre combustível de tributação, trata-se da única possibilidade que é estabelecida por deliberação conjunta de todos os Estados e Distrito Federal.

Quanto a esses tributos, o Poder Executivo, por força de decreto tem a capacidade de modificar as alíquotas proporcionais, desde que, observando os limites constitucionais. Todavia, isso significa uma inautêntica isenção ao princípio da legalidade.

Apesar disso, não resta dúvidas o quanto é importante o princípio da legalidade dentro das normas tributárias, quanto a isso TAVARES ( 2005, p. 13 completa:

Dentre os enunciados principiológicos genéricos existentes em nosso arcabouço jurídico, é o princípio da legalidade, seguramente, um dos mais, senão o mais importante de todos os princípios gerais que irradiam seus benéficos efeitos em matéria tributária.

Assim sendo, o princípio da legalidade é o fundamento jurídico de um Estado Democrático, e na seara tributária assegura uma proteção ao contribuinte, dado que, qualquer que seja a mudança, esta deve necessariamente ser feita por lei específica.

#### 4.4.2.2 Princípio da Irretroatividade

A ordem tributária é atenta também ao princípio da irretroatividade, que conforme tal princípio as leis não retrocedem, seus efeitos são alcançados apenas no futuro, a não ser que, de algum modo ela venha beneficiar o contribuinte, isso deve estar taxativamente autorizado. Tal princípio está elencado no art. 150, inciso III, “a”, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Conforme as normas constitucionais, o princípio da irretroatividade consiste no caráter volante das leis tributárias, proibindo comandarem ocorrências anteriores.

O grande destino do princípio da irretroatividade é assegurar a primazia da segurança jurídica, ou seja, sua aplicação é proativa, a lei nova alcança apenas fatos geradores ocorridos após sua vigência.

O Código Tributário Nacional (CTN), traz em seu bojo simultaneamente analisado com as disposições constitucionais, verifica-se que o princípio da irretroatividade envolve algumas ressalvas, que estão envolvidas no art. 106, do CTN, nos termos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em relação a essas ressalvas, ou seja, exceções, BASTOS (2002, p.699) argumenta simpatizante a eventualidade de aplicabilidade da lei mais benéfica ao contribuinte:

Com relação a retroação benigna, não há controvérsia; parece responder mesmo a um princípio de justiça ou ao menos a uma necessidade de atualizar a lei ante as novas realidades sócias. Aliás, o próprio Texto Constitucional consagra esse princípio no art. 5º, inciso XL, ao dizer “ a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. ”

Assim sendo, para garantir a eficácia dos princípios da legalidade e da irretroatividade, é indispensável que a lei do ordenamento tributário leve em consideração o impedimento da retroação, contanto que não traga decorrências favoráveis.

#### 4.4.2.3 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade da lei encontra-se previsto no art. 150, inciso III, alínea “b” e “c”, da Constituição Federal de 1998, estabelece que, a instituição ou majoração do tributo ao adentrar em vigência, sofra interrupção até a abertura do próximo exercício financeiro, dessa forma atingirá todas as suas implicações no meio jurídico. Tal princípio é derivação do velho princípio da anualidade.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

No entanto, mesmo com a obediência ao princípio da anterioridade quase nunca este princípio alcançava sua aplicabilidade prometida, vez que, a norma constitucional conferia a oportunidade de uma cobrança criada ou aumentada no último dia proveitoso e definido ano, podendo ser cobrada nos primeiros dias decorrentes do ano. Para acabar com essa brecha foi decretada a EC nº. 42, em dezembro de 2003, introduzindo ao inciso III, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, a alínea “c” que se intitulou como anterioridade nonagesimal. Conforme esse aditamento, a lei constitucional determina que a criação de um tributo ou o aumento

deste, tem a obrigação de constatar dois critérios de avaliação: a ocorrência do exercício financeiro e o espaço de tempo de noventa dias da promulgação da lei.

Apesar disso o princípio da anterioridade da lei compreende algumas exceções, conforme a regra da virada de ano: o imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e as relacionadas a valores imobiliários (IOF), os impostos extraordinários de guerra, os empréstimos compulsórios de guerra ou para atender calamidade pública, e as contribuições para seguridade social. Os que não respeitam a regra dos noventa dias mínimos são: imposto sobre importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e as relacionadas a valores imobiliários (IOF), imposto de renda, imposto extraordinário de guerra ou para atender calamidade pública.

Em arremate, o objetivo do princípio da anterioridade, apesar das restrições que compreende, é inviabilizar que a instituição de tributos ou aumento aufiram efetividade no exercício financeiro em que a lei for divulgada, de forma que os contribuintes possam se organizar financeiramente de acordo com o encargo que lhe vão ser cobrado pelo Fisco.

#### 4.4.2.4 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia está ordenado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal de 1988, que proíbe os Entes Federados conceder tratamento diferenciado entre contribuintes que estão em situação de paridade. O princípio da isonomia tributária encontra-se também estabelecido de forma geral no artigo 5º *caput* da Constituição Federal de 1988, onde o mesmo determina que “ todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. ” O princípio da isonomia tributária também é conhecido como o princípio da igualdade fiscal, nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Esse princípio versa sobre o exercício da justiça distributiva por meio das cobranças fiscais. Ele se refere quanto a criação da lei, onde a mesma não pode pressupor fatos em que a aplicação tributária beneficie uma parte prejuízo de outra, como também versa na sua aplicabilidade. A lei deve necessariamente ser empregada a todos que tiverem cometido condutas ou que se encaixem nos pressupostos de recaimento de algum tributo.

No que tange, não resta dúvidas que o princípio da isonomia é uma maneira de estabelecer a justiça fiscal, visto que essa primazia proíbe a tributação diferenciada aqueles que se achem em situações de paridade, consistindo-se na aceitação de distribuir diferencialmente os desiguais no indicador de suas desigualdades.

#### 4.4.2.5 Princípio da vedação de confisco

Especificamente no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, a norma tributária impede que a cobrança de tributos tenha efeito de confisco, no teor:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Exprime que, o Estado não pode através da arrecadação de tributo retirar do contribuinte seu patrimônio. Para isso, se deve examinar o próprio através do princípio da capacidade contributiva, que conseqüentemente deve ser considerado em concordância com o princípio da ponderação, comprovando se a relativa cobrança fiscal se compatibiliza com os outros princípios constitucionais, asseguradores do direito de propriedade.

Como resultado, mostra-se que a proibição ao confisco deve se harmonizar ao princípio da capacidade contributiva, de forma que o tributo não provoque um martírio fiscal tão considerável que derrube o pequeno patrimônio primordial a proteção de subsistência descente ao contribuinte.

#### 4.4.2.6 Princípio da Proporcionalidade e Progressividade

Relativo aos princípios da proporcionalidade e progressividade, vale destacar que os dois são instrumentos de natureza jurídica usados como escalamento dos tributos.

Todavia, ambos exprimem características próprias de acordo com a sua manifestação. Como busca do conhecimento dessas características, é de extrema importância os ensinamentos de TAVARES ( 2005, p. 29 )acerca desses princípios:

A proporcionalidade é materializada pelo emprego da alíquota fixa e base de cálculo variável pela norma jurídico- tributária, enquanto a progressividade implica na variação das alíquotas em função da base de cálculo, isto é, quanto mais intenso o estereótipo objetivo de riqueza por uma pessoa, mais elevada será a alíquota incidente sobre a base de cálculo legalmente eleita.

Nota-se que o princípio da progressividade retrata essencial ligação ao princípio da capacidade contributiva, ambos se destinam ao fortalecimento da justiça fiscal. Os parâmetros da progressividade que define a variante da alíquota em encargo da base de cálculo, apenas é permitido aos impostos exclusivos das pessoas, livre dessa regra apenas a ressalva da progressividade no decorrer do IPTU, esta regra esta elucidada no art. 183, § 4º, inciso II da Constituição Federal de 1988.

O princípio da progressividade é tido como um princípio geral dentro das normas tributárias, deve sinalizar pela vedação do exagero de cobrança, dessa maneira garantindo os direitos fundamentais dos contribuintes. Ou seja, a porcentagem atribuída a um tributo deve ser estática, podendo ser variável somente a base de cálculo.

#### 4.4.2.7 Princípio da Capacidade Contributiva

Tendo como base as normas constitucionais, o princípio da capacidade contributiva encontra-se ordenado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Referido princípio engloba o princípio da isonomia, que como já elucidado, significa que deve-se tratar os diferentes de forma diversa, de modo que, o tributo deve ser arrecadado conforme a perspectiva de cada um.

Como o princípio da capacidade contributiva é o cerne aplicado na exploração da presente pesquisa, ele será abordado no próximo capítulo, no qual serão trazidas todas as suas peculiaridades.

## 5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PRINCÍPIO DIMENSIONADOR DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

### 5.1 Sua Evolução no Brasil

O princípio em estudo teve seu início no Brasil na Constituição Imperial, porém nas Constituições subseqüentes como as 1891, de 1934 e 1937 o princípio deixou de fazer parte das mesmas, voltando apenas na então constituição democrática do ano de 1946. No que tange a eficácia do princípio, na Constituição de 1946 foi ampliado a todos os tributos. Com o surgimento da emenda constitucional nº18/1965 foi retirada sua aplicação nos próximos textos constitucionais de 1967 e também a emenda constitucional nº 1/1969.

Com a implantação da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade do contribuinte revivesceu, agora presente de forma expressa no artigo 145,§ 1º, vejamos:

Art.145. [...]:

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos <sup>18</sup>

Destarte, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado de acordo com a capacidade econômica do indivíduo, observando as garantias fundamentais resguardadas na Constituição, de modo a preservar o indivíduo, dos exageros fiscais.

Mais adiante, vamos analisar separadamente os termos “ sempre que possível”, e “caráter pessoal” para uma melhor compreensão do que venha a ser capacidade contributiva.

---

<sup>18</sup> Art. 145 ,§ 1º da Constituição Federal de 1988.

## 5.2 Conceito de Capacidade contributiva

O termo capacidade contributiva desperta diversas concepções jurídicas algumas até mesmo divergentes entre si, sendo assim, alvo de grandes debates. Mas de modo geral, é classificado como um princípio que leva em conta a capacidade econômica do contribuinte, no qual se estende ao princípio da igualdade, ou seja, o princípio da capacidade contributiva nada mais é que um fracionamento do princípio da igualdade dentro do Direito Tributário, no qual se visa uma busca constante de uma justiça fiscal eficaz.

Vejamos as considerações feitas por Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por PAOLIELLO ( 2003) em seu artigo: o Princípio da capacidade contributiva: “O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.<sup>19</sup>”

Ou seja, com a devida aplicação de referido princípio se conquistará um tratamento igualitário, respeitando as diferenças econômicas em particular de cada cidadão. O tributo é probo desde que esteja em conformidade com as disponibilidades econômicas do indivíduo que irá suportá-lo.

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva é conceituado como a possibilidade do contribuinte de suportar o encargo fiscal de acordo com sua riqueza acessível após satisfeitas suas necessidades básicas como veremos mais à frente quando tratarmos de “mínimo existencial”.

## 5.3 Sentido do termo “ sempre que possível”

Conforme o parágrafo 1º do artigo 145 os impostos “sempre que possível” devem ter caráter pessoal e serem cobrados em consonância a capacidade econômica do contribuinte.

De acordo com a corrente dominante podemos mensurar que todos os impostos devem necessariamente cumprir tal princípio.

---

<sup>19</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão. [O princípio da capacidade contributiva](#). **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, [ano 8, n. 66, 1 jun.2003](#). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4138>>. Acesso em: 10 jun. 2019

Compreendemos, então, que a abrangência deste princípio é dilatado e não se limita apenas para compelir a sua aplicação quando for identificada a presença de capacidade contributiva. O sentido do termo “sempre que possível” aponta uma direção que o legislador deve seguir, sempre que for possível, pois coloca em discussão a sensatez, que necessariamente deve-se guiar pelo apuramento de valores a serem acolhidos dentro do contexto da atividade tributária, ou seja não cabe ao legislador escolher aplicar ou não o princípio, ele deve analisar todas as possibilidades cabíveis.

#### **5.4 Sentido do termo “caráter pessoal”**

Na Constituição o “caráter pessoal” traz o sentido de pessoalidade do tributo, ou seja, o imposto irá incidir conforme as características pessoais do cidadão, no qual não se pode transferir a terceiros tal encargo. A contribuição será arrecadada conforme a capacidade econômica individual.

Torna-se necessário citar que os impostos podem ser divididos em: impostos reais e impostos pessoais.

Os impostos com caráter real não levam em consideração as características particulares do contribuinte, como por exemplo um bem que venha a ser atingido pelo tributo, como é o caso da cobrança de IPVA. Ou seja, não interessa se o carro pertence a uma pessoa com renda relativamente baixa ou se pertence a uma pessoa com grandes fortunas, o imposto será igual para ambos contribuintes. Com isso apesar de se tratar de indivíduos com capacidade econômica diferentes, para o âmbito tributário não é levado em consideração, se encaixando os mesmos na igual cobrança.

Já os impostos com caráter pessoal como já citamos mais acima, é aquele que leva em consideração a parte econômica individual do contribuinte, como é o caso da cobrança do imposto de renda, onde é considerada a renda alcançada e dessa forma se gradua a tributação.

Com isso, podemos verificar que o caráter pessoal do imposto é tema de grande relevância dentro do âmbito tributário.

## 5.5 Capacidade contributiva objetiva x capacidade contributiva subjetiva

A capacidade econômica contributiva pode ser dividida em; objetiva e subjetiva.

No que tange ao caráter objetivo o mesmo está vinculado a possibilidade genérica de contribuir com Fisco, ou seja, deve-se colher ocorrências da vida que de alguma maneira indiquem uma demonstração de riqueza do contribuinte.

Já a capacidade contributiva subjetiva é a visível capacidade de contribuir, quer dizer que aquele que possui maior manifestação de riqueza contribuirá com ônus maior, já aquele contribuinte que possui menores possibilidades econômicas irá contribuir com menores valores, ou seja, deve haver uma adequação na tributação conforme a real possibilidade de contribuir do cidadão.

Aqui no Brasil a doutrina que prevalece é a de considerar o caráter objetivo do contribuinte, como lesiona Alfredo Augusto Becker, citado por SPOLADOR e MARTINS, em artigo:

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.<sup>20</sup>

Considerando o princípio da dignidade da pessoa humana o tributo deve necessariamente ser analisado de maneira objetiva como também subjetiva, ou seja, a real condição econômica do cidadão, utilizando-se assim de meios concretos para a avaliação econômica individual de cada contribuinte.

## 5.6 Garantia do Mínimo Existencial

O princípio da capacidade contributiva resguarda o mínimo existencial do cidadão. De modo que, só poderá considerar a capacidade contributiva de uma pessoa após sua renda transcender ao mínimo vital, ou seja, somente após satisfeitas as suas necessidades básicas de sobrevivência e de sua família, assim respeitado o princípio da dignidade humana. Referido princípio representa o direito

---

<sup>20</sup> SPOLADOR Jéssica Piazza Bellafrente; MARTINS Luana Regina Amaro. **Capacidade contributiva e os direitos fundamentais.** Disponível: <https://www.passeidireto.com/arquivo/5363767/artigo-capacidade-contributiva-etic>, acesso em: 10 de junho de 2019.

as condições mínimas de existência humana de maneira digna, isto é, um direito subjetivo do cidadão. Este princípio é determinado através de outros princípios constitucionalmente previstos, já que o mesmo não está assegurado de forma expressa em nossa Constituição de 1988.

A preservação do mínimo existencial é tida como a medida mínima para aferir a capacidade contributiva, ou seja, somente se poderá contribuir para com o Fisco após concluída as necessidades básicas do contribuinte, sendo o limite máximo aferida através da proibição de confisco.

## 6. EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 6. 1 Natureza da norma acolhedora do Princípio da Capacidade Contributiva

No que se refere este item, que trata, sem nenhuma dúvida, sua ligação íntima a discussão que abrangeu a juridicidade ou não da capacidade contributiva, existem duas linhas de pensamentos bastante claras, onde a primeira corrente defende a norma com um caráter programático e a segunda ter caráter preceptivo.

A segunda corrente sustenta a norma ter caráter preceptivo, onde a mesma aproxima legislador e juiz.

No que tange ao legislador é imperioso, visto que ao produzir as leis instituidoras de tributos, deve determinar como hipóteses de incidência, ocorrências que, de fato comprovem a existência de capacidade contributiva, trazendo importância as diretrizes traçadas pela Constituição. Logo para o juiz é compulsório, pois este deve alegar inconstitucional toda e qualquer norma que desrespeite a Constituição, no total ou parcialmente, no caso determinado, o princípio da capacidade contributiva.

Todavia, houve um desenvolvimento doutrinário em relação a interpretação e aos efeitos conferidos as normas programáticas, que passou de simples enunciados á normas vinculantes, composta de efeitos jurídicos.

Para CANOTILHO, citado por DERZI (In Revista Internacional de Direito Tributário, Vol. 5), discorda de as normas programáticas serem apenas expositivas e não vinculadas, explanando que:

Marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve dizer-se que hoje não há normas constitucionais programáticas. [...] Às “normas programáticas” é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Mais do que isso: a eventual mediação de instância legiferante na concretização das normas programáticas não significa a dependência deste tipo de norma da *interpositio* do legislador; é a positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade de intervenção dos órgãos legiferantes. Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente:

- 1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional);
- 2) Como *directivas* materiais permanentes, elas vinculam positivamente todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);
- 3) Como limites negativos, justificam a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam.

Desse modo, entende-se que, nos tempos atuais, a norma programática não é somente um enunciado genérico e que não está vinculado, pertence a norma de observância obrigatória tanto para o legislador quanto para o juiz, por isso, acarreta efeitos jurídicos.

Coadunando com esse entendimento ZILVETI (2004, p. 28) acrescenta que:

Princípio constitucional autoaplicável, a capacidade contributiva deve ser observada não só pelo legislador, mas também pelo intérprete e aplicador da lei. Isso significa dizer, em termos de direito constitucional que, não basta o constituinte e o legislador ordinário reconhecerem o princípio, deve a administração e o contribuinte orientarem-se da mesma forma e, caso não reine consenso, o intérprete intervirá para fazer valer o princípio.

Constatamos então que, o princípio da capacidade contributiva se imputa como uma norma autoaplicável, pois se trata de direito e garantia fundamental do indivíduo, formado como cláusula pétrea e se incluindo no disposto do artigo 5º, §1º, da CRFB.

## 6.2 Eficácia dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva

O princípio da igualdade, que vem inserido nos arts. 5º, caput, e 150, II, da nossa Carta Maior de 1988, não possui qualquer disposição negativa de sua eficácia e como o princípio da capacidade contributiva equivale no próprio princípio da igualdade adotado em matéria tributária, por consequência, o princípio da capacidade contributiva será sempre aplicado, exceto se for impossível.

De acordo com Tipke, o princípio da capacidade contributiva é preceito de conteúdo indeterminado, no entanto não quer dizer que o seu conteúdo seja indeterminável.

Nas palavras de TIPKE (2002, p. 81)

o fundamento de comparação deixa de ser absolutista apenas quando resulta da natureza das realidades comparadas: “Posto que a aplicação do princípio da igualdade consiste em concluir o pensamento de regras da disciplina jurídica pertinente, é indispensável que o examinador de ofensas ao princípio da igualdade conheça as regras que fundamentam o sistema. O

que no caso concreto é igual ou desigual se deixa constatar não abstrata ou universalmente, mas apenas com o auxílio de regras adequadas ao objeto.

Colocado que os tributos são prestações pecuniárias compulsórias (arts 3º do CTN), é característico à realidade econômica como regra de comparação. Com isso perante a evidente existência tributária do Estado Democrático de Direito, e diante da melindrosa arbitrariedade na escolha do critério de paralelo entre contribuintes, a Carta Maior não deixou o legislador a incumbência de determinar o principal critério de paralelo das realidades de tributação.

No artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, ao expressar que “[...] os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, identifica no termo “graduados segundo a [...]” que a capacidade econômica é o fundamental e mais apropriado critério de colocação do princípio da igualdade empregado no Direito Tributário.

Por esse motivo na doutrina e na jurisprudência alemã o princípio da igualdade é qualificado como “princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva”.<sup>21</sup>

Logo, o princípio da capacidade contributiva é preceito definidor da própria garantia fundamental da igualdade no âmbito tributário, igualmente nos termos do artigo 5º, § 1º, da Constituição Federal de 1988, “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, do mesmo modo, o princípio da igualdade conforme a capacidade contributiva tem aplicação imediata.

### **6.3 Análise da Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva**

Outrora, o princípio da capacidade contributiva era tido como uma simples hipótese, sem nenhum efeito que o vinculasse, pois, a época as leis eram conhecidas e classificadas como puramente programáticas.

Com isso, nos tempos atuais é a corrente ainda predominante, ou seja, se trata da doutrina majoritária, a mesma busca conceder maior eficácia a capacidade contributiva, seja pelo motivo da interpretação das normas programáticas terem sido modificadas, pois se incorporou como dispositivos providos de eficácia jurídica,

---

<sup>21</sup> KLAUS. Tipke e Joachim Lang, *Steuernrecht, Direito Tributário*, op.cit. p. 55. Citado por KLAUS. Tipke e Douglas Yamashita, *Justiça Fiscal e princípio da Capacidade contributiva*. Malheiros, 2002.

posto que as normas vinculadoras de tal princípio têm aplicação imediata e eficácia plena.

Estabelece-se uma divisão entre eficácia positiva e negativa, sendo a eficácia positiva utilizada no âmbito do legislador, que deve necessariamente atentar-se ao criar inovados comandos normativos; no que diz respeito a eficácia negativa se destina ao âmbito do aplicador e intérprete da lei, que deverá levar em consideração ao averiguar em um caso concreto, avaliando se, naquela situação descrita, seria ou não possível a tributação.

Vale ressaltar que apesar de ser majoritária a doutrina que defende a norma programática, ou seja, de aplicabilidade imediata e eficácia plena, como sendo à que comporta o princípio da capacidade contributiva, há doutrinadores que defendem a tese de que a norma que comporta o princípio da capacidade contributiva é de eficácia contida, pois exigiria a intervenção do legislador e somente teria eficácia plena até o momento que o legislador ordinário consignasse a norma objetivando os direitos subjetivos dos indivíduos.

Entendemos, pois que, a norma é auto executável, provida de eficácia plena e aplicação imediata, até mesmo porque, inclusive, não teria cabimento se avaliar um sistema tributário contemporâneo, sem nele incorporar o princípio da capacidade contributiva e completa-lo de eficácia plena, devido o mesmo se derivar do princípio da isonomia. Compete aqui valer-se dos ensinamentos de José Marcos Domingues, de Oliveira:

Se isto se admitir, além da pura e simples violação do princípio, ter-se-á de conviver com o desrespeito à isonomia, pois, como antecipadamente demonstrado, o único critério de discrimen válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o da riqueza, tendo em vista sua compatibilidade e estreita e intrínseca adequação ao substrato econômico da tributação.<sup>22</sup>

Com isso, conseguimos extrair nitidamente, que o princípio da capacidade contributiva se trata de uma limitação ao poder de tributar, ligado à diversos outros princípios que tem a mesma utilidade. E, justamente pelo motivo de ser uma trava à tributação, ocasiona dois restritivos à atividade do Fisco, quais sejam: o mínimo vital, tido como sua restrição inferior, e como seu limite superior o não emprego da tributação com efeitos confiscatórios.

---

<sup>22</sup> Citado por Dutra, Micaela Dominguez, Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. Disponível: <https://books.google.com.br/books?isbn=8502154923>

#### **6.4 Supremacia Constitucional “versus” discricionariiedade legislativa e judiciária**

Sabemos que o Brasil é um Estado Democrático de direito (art. 1º da CF/1988), o que significa ser, além de tudo, que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, se submetem à soberania da Constituição. O que quer dizer que, o legislativo não se equivale a um monopólio autoritário, onde tudo é permitido. Do mesmo modo que a Constituição concede força jurídica à sua escolha democrática, a mesma lhe determina limites tanto formais quanto materiais.

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva deve necessariamente ser observado tanto na elaboração das leis tributárias, quanto na utilização dessas em determinado caso. Por consequência, fica o legislador obrigado a verificá-lo ao criar as leis; como da mesma forma o juiz ao averiguar a lei em imaterial ou em determinado caso, necessitando, a todo momento, fiscalizar se a mesma está de acordo ou não com o princípio em aprendizado.

Dessa forma, o Poder Judiciário é quem aprecia se a lei considera a capacidade contributiva, precisamente como uma garantia, acaso o legislador não venha a observar.

Observamos que não é melhor, nem preciso, autorizar somente ao poder legislativo a aplicação do princípio, não podendo este estabelecer suposições absolutas com relação a capacidade contributiva, visto que estaria impossibilitando o Judiciário de examinar um conteúdo concreto, podendo ocasionar esse pressuposto uma forma incompatível, como também a não utilização do princípio por inteiro, diminuindo-o a um aspecto de arbitrariedade político vazio de juridicidade.

Pudemos observar que o princípio estudado por nós se remete tanto ao legislador quanto ao juiz, este último está relacionado a grandes discussões em relação aos limites que o controle jurisdicional exerce em deliberadas situações. O chamado controle de constitucionalidade das leis, é um privilégio do Poder Judiciário colocado pela Carta Maior de 1988, como um controle de justiça.

Com isso, se determinado tributo venha a desrespeitar a capacidade contributiva, do mesmo modo também, estará ofendendo a igualdade e a justiça.

No caso de a lei ofender de modo geral, o princípio supracitado, nessa situação teremos a inconstitucionalidade no âmbito material, caso em que o Poder Judiciário poderá pronunciar-lo inconstitucional, numa ação direta de

inconstitucionalidade, ou em outro modelo de controle concentrado; como também poderá exercê-lo em determinados casos, como na atividade do controle difuso.

Contudo, esses poderes distribuídos entre o legislativo e o judiciário conforme TIPKE ( 2002, p.90 )“só poderá ser permitido com fundamento em uma Constituição garantidora dos direitos fundamentais e em leis formais e materialmente constitucionais a fim de assegurar dignidade humana, liberdade, justiça e segurança jurídica.

Diante de todo o exposto, no que tange ao legislador, o mesmo deve ser respeitoso à nossa Constituição Federal de 1988, caso não proceda dessa forma em sua análise dos fatos ocorridos e da norma constitucional, compete ao Judiciário repará-lo. Com isso, a norma deve compreender a todos, sob pena de desrespeitar o princípio da igualdade.

## 7. CONCLUSÃO

O trabalho teve como objetivo realizar um estudo do princípio da capacidade contributiva e sua eficácia jurídica no âmbito do direito tributário brasileiro sob a óptica da legislação e da doutrina.

Nos Estados Fiscais, que são imperados hodiernamente, há uma grande interferência estatal, ou seja, o poder de tributar do Estado é um poder muito presente, o que ocasiona cada vez mais a imposição da atividade arrecadatória. Visto que, o Estado não é possuidor de riqueza própria, senão um simples administrador do patrimônio de outrem, é preciso que o mesmo, por meio da cobrança tributária adquira receita para dar saída aos direitos assegurados em nossa Carta Maior. Logo, a tributação é tida como um dever fundamental, essencial para assegurar através do Estado, a apuração, preservação e a guarda dos direitos fundamentais declarados por cada ordem estatal.

Não se pode desunir a tributação da ideia de justiça, dado que o exercício tributário carrega consigo o mesmo objetivo distributivo, por estabelecer qual e em que quantidade cada indivíduo tem a obrigação de contribuir para o custeio do Estado.

A capacidade contributiva mostra-se como um amplo limitador ao poder de tributar do Estado, visto que se trata de um princípio que detém fundamento de valor um subprincípio de justiça e do princípio da igualdade, está unida a noção de justiça distributiva, visto que proclama a questão de igualdade na partilha da carga tributária, assegurando o respeito à dignidade do indivíduo, e extraindo, assim, o objetivo da justiça fiscal pretendida pela nossa Carta Maior de 1988, intervindo na elaboração e na aplicabilidade da lei e das normas constitucionais.

A justiça tributária não quer dizer apenas o acatamento das limitações do ponto de vista da política tributária, bem como o acolhimento de métodos que possam assegurar o equilíbrio e a ponderação na tributação, na ponderação que está demonstrada o eixo de equilíbrio acerca da capacidade contributiva e o respeito ao mínimo existencial e ao limite máximo da cobrança tributária que é a proibição do não- confisco.

O termo “sempre que possível” empregado no começo da redação constitucional não é somente uma recomendação ou uma faculdade do caráter pessoal dos impostos e da graduação conforme a capacidade econômica do

contribuinte, os mesmos devem necessariamente serem apanhados sempre que isto for possível, desse modo, o legislador não detém nenhuma arbitrariedade na sua apuração. No que tange a aplicação do princípio da capacidade contributiva, no texto constitucional fazer-se a referência apenas para os impostos, porém outras espécies de tributos fiscais podem levar em apreciação referido princípio

A porcentagem referente ao pagamento de tributo é uma obrigação fundamental do cidadão, mas na mesma medida só poderá ser paga a referida carga tributária autorizada por nossa Carta Maior de 1988, como também deve ser justa e equilibrada, visto que uma tributação que ultrapasse limites pode gerar o chamado efeito de confisco, no qual está sujeito ao controle do poder judiciário.

O princípio constitucional referente ao efeito do não-confisco que proíbe tributação excessiva é uma decorrência do princípio da capacidade contributiva, visto que quando tributo passa a assumir caráter confiscatório, o mesmo está prejudicando os direitos fundamentais do contribuinte prestigiados constitucionalmente. Essa proibição é uma restrição ao poder de tributar do Estado.

A capacidade contributiva é um princípio jurídico tributário devidamente constitucionalizado, o mesmo se associa a vários outros princípios constitucionais.

Em relação a norma acolhedora do princípio da capacidade contributiva é de natureza programática, eficácia plena e aplicabilidade imediata, estabelecendo seu acatamento tanto para o legislador constituinte quanto para o juiz. Possui eficácia em relação a todos os tributos, o que pode ser modificado é somente na forma de cumprimento em relação as particularidades de cada natureza tributária.

Concluimos que não é suficiente atribuir apenas o legislador o encargo de aplicar e observar o princípio, tornando-se indispensável a existência de controle, do Poder Judiciário, no que diz respeito a essas duas perspectivas.

Em suma, podemos dizer que o princípio da capacidade contributiva se equivale ao princípio da igualdade, como um preceito de garantia fundamental. Desse modo, o princípio da capacidade contributiva ao delimitar o poder de tributar do Estado, está garantindo a proteção aos direitos individuais do contribuinte.

## 8. REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_; Lei Complementar 105 de 10 de Janeiro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm). Acesso em 02 de março de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172. CTN.** Disponível: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm), acesso em: 31 de março de 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALLEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**, 6 ed. São Paulo, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 817-818, citado por: JARDIM, Rodrigo Guimarães. **De Dworkin a Ávila: breves notas sobre o conceito de princípios e regras**. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 24 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.42598&seo=1>>. Acesso em: 11 jun. 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 2002.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário – teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 2002.

**Constituição Federal de 1988.** Disponível em : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 de março de 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado, **Revista Internacional de Direito Tributário**, Vol.5, Del Rey, Janeiro/ Julho de 2006. Disponível: <https://books.google.com.br/books?isbn=8573088753> acesso em: 10 de junho de 2019.

DI CREDDO, Raquel de Naday. **O Pagamentos de Tributos e a Justiça Fiscal**. Disponível: [http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista\\_PGE\\_2012/Artigo\\_7\\_O\\_pagamento\\_de\\_tributos.pdf](http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2012/Artigo_7_O_pagamento_de_tributos.pdf) acesso em 09 de abril de 2019.

GLASENAPP, Ricardo. [A interpretação do princípio da igualdade no Pacto de San Jose da Costa Rica](#). **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, **ano 19, n. 3961, 6 maio 2014**. Disponível: <<https://jus.com.br/artigos/28104>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo, **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1997. Citado por: BONACCORSI, Matheus, **Intervenção Estatal na Esfera Privada Através das Normas Antielisivas**. Disponível: <https://www.mbempresarial.com.br/project/intervencao-estatal-na-esfera-privada-atraves-das-normas-antielisivas/> acesso em: 10 de junho de 2019.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. Capacidade Contributiva - **Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário**. CAPES – disponível: <http://www.dominiopublico.gov.br>, acesso em 11 de abril de 2019.

KLAUS. Tipke e Douglas Yamashita, **Justiça Fiscal e princípio da Capacidade contributiva**. Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

Micaela Dominguez, **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. Disponível: <https://books.google.com.br/books?isbn=8502154923> acesso em: 10 de junho de 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**, 2006.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4138>>. Acesso em: 17 maio 2019.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A Tributação na História do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 13ª Edição. São Paulo: Editora Impetus, 2012.

SPOLADOR Jéssica Piazza Bellafronte; MARTINS Luana Regina Amaro. **Capacidade contributiva e os direitos fundamentais**. Disponível: <https://www.passeidireto.com/arquivo/5363767/artigo-capacidade-contributiva-etica>, acesso em: 10 de junho de 2019.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**, 2005.

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