

ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR JOSÉ MARCOS DOMINGUES

TEMAS DE DIREITO
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

Organizadores:

Marcus Abraham

Breno Kingma

Daniel Gudiño

Ernesto Trouw

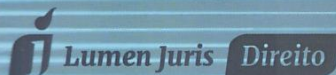
Fabio Fraga

Janssen Murayama

Jayme Freitas

Luis Felipe Krieger

Sonilton Campos



Sumário

Visão Empresarial no Contencioso Tributário	1
<i>Breno L. Kingma</i>	
Modificação da jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal e coisa julgada em matéria tributária	17
<i>Caroline Guimarães e Clara Gomes Moreira</i>	
La Justicia Tributaria en España	35
<i>Clemente Checa González</i>	
Tributação Extrafiscal no Mercado Financeiro: Breves Notas sobre suas Possibilidades e Limites Jurídicos.....	57
<i>Diogo Ferraz</i>	
Critério Orçamentário Objetivo para a Reserva do Possível: Marco Necessário para Não Inviabilizar o Estado de Bem-Estar Social	91
<i>Eduardo Antônio Klausner</i>	
<i>Fernando Barroso de Deus</i>	
O Prazo Prescricional do Direito à Ação Anulatória de Decisão Administrativa	125
<i>Fábio Junqueira de Carvalho</i>	
<i>Maria Inês Murgel</i>	
Sobre la Adquisición, Conservación y Pérdida de la Residencia Fiscal	137
<i>Germán Orón Moratal</i>	
Variação Volumétrica na Distribuição de Combustíveis	155
<i>Janssen Murayama</i>	

Desigualdades de Esforço Fiscal no Imposto de Renda das Pessoas Físicas...	173
<i>João Ricardo Catarino</i>	
<i>Ricardo Moraes e Soares</i>	
A Extrafiscalidade seria incompatível com o denominado Princípio da Capacidade Contributiva?.....	205
<i>João Paulo Fanucchi de Almeida Melo</i>	
A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades.....	233
<i>José Casalta Nabais</i>	
Arbitragem tributária: regime português e os desafios para o Brasil.....	273
<i>Júlia Silva Araújo Carneiro</i>	
Direito ao Desenvolvimento e Finanças Públicas	303
<i>Karina Brandão de Castro</i>	
O Imposto sobre Bens e Serviços e a Experiência Estrangeira.....	333
A Progressividade Extrafiscal do IPVA como Contributo à Proteção do Meio Ambiente	345
<i>Lise Tupiassu</i>	
<i>Iracema Teixeira Vieira</i>	
Responsabilidade por infração tributária no Brasil: objetiva, subjetiva ou de outra espécie?.....	369
<i>Luís Cesar Souza de Queiroz</i>	
A Impositividade Orçamentária no Direito Nacional: e o Professor tinha razão.....	401
<i>Marcus Abraham</i>	
A Administração Tributária entre a Regulação e a Regulamentação da Economia Digital	41
<i>Maurine Morgan Pimentel Feitosa</i>	

Evolução Histórico – Dogmática da Teoria da Norma Tributária no Direito Brasileiro	449
---	-----

Paulo Roberto Coimbra Silva

José Antonino Marinho Neto

La necesaria reforma del fraude o “conflicto” a la ley tributaria a la luz de las “sociedades profesionales interpuestas”	475
--	-----

Pedro M. Herrera

Fadiga orçamentária municipal e o direito a medicamentos	499
--	-----

Roberto Wagner Lima Nogueira

O mecanismo de desvinculação de receitas e a quebra da referibilidade em matéria de taxas	521
--	-----

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Os dízimos e a tributação de matriz religiosa: breves perspectivas históricas e atuais	555
---	-----

Vítor Pimentel Pereira

As desvinculações constitucionais das receitas da União e o seguro hipotético de Ronald Dworkin	573
--	-----

Werther Botelho Spagnol

Marco Túlio Fernandes Ibraim

A Extrafiscalidade seria incompatível com o denominado Princípio da Capacidade Contributiva?

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo²⁹⁷

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. IDEIA DE EXTRAFISCALIDADE. 3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. 3.1. Medida de comparação na igualdade tributária. 3.2. Direito (princípio) constitucional do contribuinte. 4. A EXTRAFISCALIDADE SERIA INCOMPATÍVEL COM O DENOMINADO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA? 4.1. As duas primeiras correntes: (i) Sim, há incompatibilidade; (ii) utilização do princípio da igualdade, e não da capacidade contributiva. 4.2. A terceira corrente, adotada pelo Homenageado, Prof. Domingues: há compatibilidade. 4.2.1. Os fundamentos adotados pelo Prof. Domingues. 4.2.2. Argumentos adicionais que sustentam a compatibilidade entre capacidade contributiva e extrafiscalidade. 5. CONCLUSÕES. 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

²⁹⁷ Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), atualmente licenciado. Coordenador da Pós-Graduação da Escola Superior da Advocacia da OAB/MG. Doutorando pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Membro Consultor da Comissão Especial de Defesa da Cidadania Tributária do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (2015-2018). Conselheiro Seccional da OAB/MG. Procurador Tributário da OAB/MG (2016-2018). Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG nos triênios 2013/2015 e 2019/2021. Ex-Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Tributários (CART) de Belo Horizonte nos anos de 2014/2017. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Membro da Comissão de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais (2014-2018). Professor convidado da FUNDEP e integrante de dezenas de banca de concursos públicos, Advogado tributarista, sócio da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

1. Introdução

Registro a satisfação e honra ao receber o convite para participar da obra intitulada “Estudos em Homenagem ao Professor José Marcos Domingues”. Sem dúvidas, justa e oportuna homenagem.

Com relação às titulações e produções do Professor JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, os investigadores do direito, em especial, do direito tributário, têm total e pleno conhecimento. Por isso e muito mais merece a homenagem.

Contudo, peço licença para registrar publicamente algo que é de conhecimento de poucos. Mesmo não frequentando as cadeiras das Instituições que o Professor Domingues leciona ou lecionou, como pesquisador do direito tributário, acompanho, com prazer – e não por obrigação –, os trabalhos que são por ele publicados. Em específico, destaco o livro “Direito Tributário: capacidade contributiva conteúdo e eficácia do princípio”, merecidamente premiado como livro do ano pela Academia de Direito Tributário, por ser marcante na minha formação acadêmica. Foi a obra que me impulsionou ao Mestrado da PUC Minas para estudar capacidade contributiva. Posteriormente, após a defesa da dissertação, tive a oportunidade de publicar o livro “Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação no caso concreto e a possibilidade de redução pelo Judiciário de carga tributária exorbitante imposta ao sujeito passivo”²⁹⁸. Este trabalho, em especial, foi importante no início da minha atividade acadêmica.

Ao Professor DOMINGUES, o meu reconhecimento e agradecimento.

Peço licença para cumprimentar todos os coordenadores da obra na pessoa do Prof. MARCUS ABRAHAM, exímio estudioso do Direito Financeiro. É de se enaltecer a sensibilidade ao tomarem a iniciativa de efetivar esta justa homenagem.

Pois bem.

O presente trabalho tem como objetivo responder a seguinte pergunta: a extrafiscalidade seria incompatível com o denominado²⁹⁹ princípio da capacidade contributiva?

298 MELO, João Paulo Fanucchi de. *Princípio da Capacidade Contributiva. A Sua Aplicação nos Casos Concretos*. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

299 No atual momento de pesquisa acadêmica, em que escrevo a minha tese de doutorado, desenvolvo o raciocínio jurídico que remete à desnecessidade de distinguir normas jurídicas em princípios e regras. No entanto, em total respeito à clássica definição proposta por tributaristas, neste trabalho capacidade contributiva é qualificada como princípio.

Antecipando a resposta, aponta-se, desde já, que ela é negativa. Em outros termos, há compatibilidade entre capacidade contributiva e extrafiscalidade. Pelo menos para o Professor DOMINGUES, acompanhado por outros renomados professores. Antecipo que, modestamente, sigo a mesma conclusão.

Para fundamentar a resposta conclusiva, propõe-se doravante dividir o trabalho nos seguintes capítulos: (i) ideia de extrafiscalidade; (ii) capacidade contributiva e sua dupla função: direito individual subjetivo do contribuinte em face do poder tributante e medida de comparação na tributação fiscal; (iii) conclusões.

2. Ideia de extrafiscalidade

Foi no denominado Estado Fiscal II³⁰⁰ ou Estado Social que apareceu, pela primeira vez, o instituto da extrafiscalidade. Naquele período, o Estado até então abstencionista, teve que virar presente e interventor. Tornou-se necessária a atuação estatal para afastar a injustiça social vivenciada e regular a economia, sendo incabível o intitulado livre mercado.

O direito ao voto garantido para o proletariado e para as mulheres abriu espaço para um Estado mais atuante, que pudesse proteger o emprego e garantir os direitos sociais. O Estado deixou de ser mínimo e passou a ser Providência, assim como deixou de ser legislativo para ser administrativo.

Esta fase histórica era norteadada pela dignidade da pessoa humana, a busca pelo humanismo democrático em detrimento do individualismo do Estado Liberal e a constante busca pela justiça social como meio para se alcançar a paz social.

Foi possível negociar e fazer positivar, em ordenamentos jurídicos, direitos trabalhistas, previdenciários, sindicais etc.

Exsurge a ideia de igualdade no Estado Social, em que a busca é pela inclusão social e a efetivação em máxima medida de direitos sociais. A desigualdade fática e o abismo entre as classes sociais deveriam ser minimizados. O

³⁰⁰ Ensina RICARDO LOBO TORRES (1991, p. 97-98) "O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica configuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos (...). Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e econômica, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade (...). O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras das liberdades humanas (...)."

Estado passou a intervir no seio da sociedade e, por meio das mais diferentes políticas, visou implementar a igualdade de oportunidades – igualdade material. O bem-estar geral era o objetivo a ser alcançado.

Nessa linha de princípios sociais, a extrafiscalidade surge, sendo utilizada como instrumento do Estado para induzir condutas, positivas ou negativas, para alcançar objetivos de ordem constitucional. Os tributos não serviam apenas com o fim arrecadatório, tendo como escopo, ainda, os vieses distributivos, alocativos e indutores.

Mesmo com a transição para transição ao Estado Democrático e Social de Direito ou Neoliberal, em meados dos anos 80 do século passado, em que fez surgir a onda do neoliberalismo³⁰¹, a extrafiscalidade continua sendo utilizada como importante instrumento governamental.

Defende-se, no Estado atual, o tributo como sendo “dever fundamental”³⁰², isto é, o Estado deve garantir direitos fundamentais para toda a sociedade, razão pela qual o tributo é o preço pago para tanto. As funções do tributo, fiscal e extrafiscal, permanecem presentes, mesmo após a transição em destaque.

Nessa linha expositiva, o Estado, por meio da tributação, consegue obter os recursos necessários para organizar, em sentido amplo, a vida social. Esses recursos obtidos podem suprir os custos e os investimentos do Estado.

Quando a tributação tem como finalidade arrecadar os recursos necessários para suprir os custos e os investimentos do Estado, denomina-se o ato como tributação fiscal.

Todavia, os tributos podem servir como importante mecanismo disponível ao legislador ordinário para buscar outras finalidades ou objetivos constitucionais. Em outros termos, com a concessão de incentivos fiscais ou com a majoração dos tributos, o legislador poderá induzir as condutas dos cidadãos visando efetivar objetivos constitucionais, como, por exemplo, a tutela

301 Vide Godoi (1999, p.182)

302 Vide NABAIS (2005).

Na mesma linha, Oliver Wendell Holmes, juiz do *Soupreme Court* dos EUA, “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”.

Interessante crítica é apresentada por FRANCO GALLO (2011), aduzindo a chamada “síndrome de Peter Pan”, isto é, quando se reivindica mais direitos e serviços e, ao mesmo tempo, pretende-se pagar menos tributo.

do meio ambiente, economia, importação, exportação, preservação da vida e da saúde etc. Logo, quando o tributo pretende alcançar um algo a mais além da arrecadação, fala-se em tributos extrafiscais³⁰³³⁰⁴.

Em outras palavras, o exercício do poder tributante é meio/instrumento para se alcançar um fim constitucionalmente previsto.

Assim, por exemplo, a tributação – meio/instrumento – do cigarro é mais alta, tendo em vista o fim constitucional de preservação da saúde e, obviamente, do cidadão, bem como reduzir os custos estatais em tratamentos. Ainda a título de ilustração, ocorre a redução da tributação – meio/instrumento – se a empresa contratar pessoas com idade igual ou superior a quarenta anos. O fim constitucional a ser alcançado será a inclusão e o pleno emprego.

Nessa linha expositiva, JOSÉ MARCOS DOMINGUES OLIVEIRA assevera que a tributação extrafiscal é aquela

orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional, etc. (OLIVEIRA, 1998, p. 115)

LUCIANO AMARO aponta que tributação com finalidade extrafiscal é aquela que “com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.” (AMARO, 2005, p. 89)

303 Ao longo da exposição, adotar-se-á, em algumas oportunidades, o termo norma tributária indutora, que se assemelha à tributação extrafiscal. O termo em comento foi proposto por Luis Eduardo Schoueri (2005).

Oportuno deixar consignado, desde já, que não se pretende discorrer sobre quais são os critérios que devem ser utilizados para denominar tributos fiscais ou extrafiscais. Luis Manuel Alonso González (1995) possui importante monografia discorrendo sobre a tributação extrafiscal. Importante destacar que, para ele, a finalidade da tributação é que servirá de parâmetro. Assim, mesmo que determinada tributação possua efeitos extrafiscais, ela somente será considerada extrafiscal caso o objetivo ou finalidade legal seja outra que não a arrecadação de recursos.

304 Ernesto Lejeune Valcárcel (2001, p. 223-224) assevera expressamente que, no Direito Tributário, não se pode visualizar o tributo tendo como única finalidade gerar a arrecadação de recursos. Os tributos, segundo o autor, podem servir para desempenhar outras funções no ordenamento jurídico.

3. Capacidade contributiva

3.1 Medida de comparação na igualdade tributária

Dizer que a igualdade está ligada à justiça ou, especificamente, que a tributação que observa a igualdade seria justa, é insuficiente. As concepções de igualdade geral e igualdade tributária precisam ser desenvolvidas, sendo certo que o seu real conteúdo tem variado ao longo da história e no mundo. As perspectivas no tempo e local são diferentes.

Segundo RICARDO LOBO TORRES (1999, p. 330), “o princípio da igualdade é vazio, recebendo conteúdo emanado dos diversos valores e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas.”

MISABEL DERZI (2004, p. 96) reconhece que desde tempos mais longínquos a ideia de igualdade estava ligada à justiça^{305 306}.

Ainda no conceito aristotélico, a igualdade era balizada ou identificada pelo mérito. Todavia, naquela época, somente alguns homens se sujeitavam a tal balizamento, tendo em vista que a política então vivenciada excluía tal possibilidade para as mulheres, os escravos e as crianças.

MISABEL DERZI (2004, p. 96) relembra que Montesquieu defendia a manutenção dos tribunais especiais para julgamento dos nobres. Dessa forma, os nobres e os cidadãos em geral seriam julgados pelos seus pares.

Com o rompimento do Estado Absoluto e o surgimento do Estado Liberal, a arbitrariedade não tinha mais vez³⁰⁷, os privilégios odiosos e as discriminações

305 No mesmo sentido, Lobo Torres (1999, p. 329).

306 Em sua clássica obra, Celso Antônio Bandeira de Mello (1993, p. 11) também levanta a questão acerca de como se verificar o que seria igual e desigual. Nas palavras do autor: “(...) Quem são os iguais e quem são os desiguais? A dizer: o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais? Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”

307 Sempre bom deixar claro que, como já anotado, apesar de existir repúdio aos privilégios odiosos e às discriminações, essas concepções sempre oscilaram. O contexto social e político vivenciado a cada época sempre influenciaram no real conteúdo de igualdade. Tanto que, até meados do século passado, não se falava em discriminação o fato de a mulher não poder exercer os mesmos direitos usufruídos

minações sem fundamentos passaram a ser repudiados, e a ideia de igualdade que ali surgiu passou a ser importante sustentáculo para a atual concepção

No Estado Liberal difundia-se a ideia de igualdade formal, ou seja, aquela que reivindicava a igualdade na aplicação da lei, de forma sistêmica e rígida. Portanto, defendia-se a aplicação uniforme da lei³⁰⁸.

Como consequência do desenvolvimento industrial, uma parte cada vez maior da população – proletariado – estava desprestigiada, e as diferenças sociais estavam cada vez maiores, o que levou a um aumento da insatisfação geral. A rigidez do Estado formal não poderia ter mais vez, sendo necessária a busca da igualdade real ou material, ao invés da igualdade jurídica, verificada na letra fria da lei.

No Estado Social e, posteriormente, Neoliberal, busca-se, como apontado, a igualdade material. Nessa linha, a constatação de (des)respeito à igualdade está sempre, como ponto inicial, diretamente vinculada à comparabilidade entre sujeitos e determinada medida adotada ou critério de comparação.

A isonomia clama pelo tratamento rigidamente igual – formal –, sem qualquer espécie de diferenciação. A diferenciação somente será admitida caso haja fundamento justo que a sustente – igualdade material – ou a busca de outros objetivos e valores de âmbito constitucional.

Nessa linha expositiva, HUMBERTO ÁVILA (2008b, p. 41) lembra que para o Direito “não importa apenas saber se as pessoas são ou não são iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva)”.

Portanto, não se pode olvidar que a atual ideia de igualdade deve ser detectada a partir de determinado critério de comparação adequado para constatar ou buscar determinada finalidade³⁰⁹. Nesse diapasão, HUMBERTO

pelo homem, como, por exemplo, o direito ao voto. Até então, a limitação da mulher a alguns direitos, hoje não vivenciados nos países politizados, não era visualizada como discriminação e, por conseguinte, em violação ao princípio da igualdade. A concepção de igualdade no Estado Democrático de Direito é diferente dos Estados Liberal e Social.

³⁰⁸ No Estado Liberal imperava o receio de retorno ao Estado Absoluto. Logo, as leis deveriam exaurir todas as matérias ou regular todas as condutas. A rigidez formal da lei na aplicação era irrefutável.

³⁰⁹ A igualdade prescritiva, ao contrário da descritiva, deverá ser visualizada a partir de determinada finalidade a ser alcançada. Sujeitos serão comparados a partir de critério adequado para alcançar determinada finalidade. Dessa forma, quando surge o dever de pagar tributo, a igualdade, princípio fundamental que é, deverá ser observada. Nesse sentido, dois indivíduos com mesma capacidade contributiva deverão pagar igualmente o tributo. A finalidade é pagar tributo; o critério observado

ÁVILA (2008b, p. 42), em síntese, define a atual concepção de igualdade como “relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”.

MISABEL DERZI (2006, p. 530), com grande poder de síntese, aduz que a efetivação da igualdade material se dará da seguinte forma:

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal.

para tanto é a capacidade contributiva. Nesse contexto, pouco importa o sexo, a religião, a idade etc. de ambos os indivíduos que estão sendo comparados.

Sendo assim, o aplicador da lei, ao fazer o controle amplo de igualdade, estará sujeito não somente à necessidade de aplicação uniforme da lei, mas também e, principalmente, precisará verificar se não existe nenhuma discriminação ou, caso exista, se ela respeita os elementos estruturais da igualdade, especificamente, se “fundadas e conjugadas as medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.” (ÁVILA, 2008b, p. 77).

A igualdade, princípio constitucional, deve ser visualizada nos diversos segmentos do Direito.

Logo, advém a inevitável questão: como a igualdade se efetiva no Direito Tributário, especificamente, na tributação *fiscal*?

Retornando-se aos elementos da igualdade, pode-se verificar que os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária cuja finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado. Por conseguinte, qual seria a medida de comparação a ser adotada e quais seriam os seus elementos indicativos?

KLAUS TIPKE (2002, p. 33-34) aponta que, ao longo da história, foram mencionadas três diferentes medidas passíveis de serem utilizadas para repartição da carga tributária. São elas: (i) princípio *per capita*, (ii) princípio da equivalência³¹⁰ e (iii) princípio da capacidade contributiva³¹¹.

Neste contexto, a medida de comparação da igualdade na seara tributária será a capacidade contributiva.

Precisa a colocação da Professora MISABEL DERZI:

O princípio da igualdade, genericamente estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, já bastaria para demonstrar que a imposição de deveres iguais para quem tem distinta capacidade econômica é con-

310 Ricardo Lobo Torres (1998, p. 693) e José Maurício Conti (1997, p. 14) utilizam a expressão princípio do benefício, ao invés de princípio da equivalência.

311 No princípio *per capita*, todos os contribuintes devem pagar a mesma quantia a título de tributos. De acordo com esse princípio, pouco importa a condição social e econômica.

No princípio da equivalência, por sua vez, muito difundido à época do liberalismo – tributo-troca, conforme apresentado no primeiro capítulo desta parte –, a mensuração dos impostos levava em consideração os custos do Estado em favor do contribuinte. Assim, aquela pessoa ou grupo que recebesse maior benefício do Estado, deveria repassar mais recursos, comparando-se com aquela pessoa ou grupo que pouco recebesse auxílio. E mais, o princípio da equivalência, caso fosse difundido nos dias atuais, conseguiria levar ao incrível paradoxo de impor aos mais pobres e excluídos o dever de contribuir mais do que aqueles mais abonados.

trária aos desígnios constitucionais. O art. 145, para. 1º, ainda obriga, claramente, graduá-los de forma pessoal e segundo a capacidade contributiva. (DERZI, 2006, p. 382)³¹²

Logo, verifica-se que o Constituinte de 1988, para que não fossem criadas dúvidas, determinou expressamente qual seria a medida de comparação³¹³ a ser adotada em matéria tributária, no que tange a tributação *fiscal*, ao positivar, no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, a ideia de capacidade contributiva.

Portanto, se os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária; e a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado; a medida de comparação a ser adotada será a capacidade contributiva. E mais, os elementos indicativos da capacidade contributiva são a renda, o patrimônio e o consumo³¹⁴, conforme previsto no texto constitucional, em seus artigos 153, 155 e 156.

No entanto, no que se refere à tributação extrafiscal ou indutora, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Na verdade, outro fim ou objetivo constitucionalmente previsto será adotado como medida de comparação.

Assim, em determinadas situações, sujeitos passivos de obrigação tributária com a mesma capacidade contributiva podem sofrer gravames tributários distintos.

A título de ilustração, imagine-se dois sujeitos passivos de obrigação tributária que exteriorizam a mesma capacidade contributiva. Um produz pão francês e o outro fabrica cigarros. Nessa linha, como o pão francês é produto essencial e integrante da cesta básica enquanto cigarros são produtos supérfluos que comprovada e fundamentadamente prejudicam a saúde e a vida – bens constitucionais que devem ser preservados pelo Estado –, não se pode olvidar que a tributação, no exemplo, pode ser diferenciada³¹⁵.

312 Na Alemanha, por exemplo, o texto constitucional não faz nenhuma alusão à capacidade contributiva. Naquele país, a ideia de capacidade contributiva é detectada a partir da ideia de igualdade geral.

313 A propósito: “a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 56)

314 Esses são os três elementos que servem para mensurar a capacidade contributiva. Eles serão devidamente trabalhados no capítulo seguinte. Por ora, basta a menção.

315 Sempre importante analisar se a diferenciação tributária de sujeitos com a mesma capacidade contributiva está em sintonia com o texto constitucional. Inclusive, para tanto, seria interessante se valer dos postulados normativos, especialmente os hermenêuticos, apresentados na primeira parte do presente.

Portanto, enquanto na *tributação fiscal* a medida de comparação para ser adotada é a capacidade contributiva, a *tributação extrafiscal*, por sua vez, comporta a utilização de outras medidas de comparações, sendo certo de que, uma vez adotadas sob o amparo de fundamentos e argumentos, não há que se falar em violação à igualdade.

3.2 Direito (princípio) constitucional do contribuinte

Nem sempre a capacidade contributiva esteve positivada expressamente em nível constitucional. Desde a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, no Brasil, que já possuiu seis Constituições antes da vigente³¹⁶, a capacidade contributiva teve destaque apenas nas Constituições de 1946 e 1988 (e 1824?).

O Brasil Imperial e independente, em sua primeira Constituição, do ano de 1824, e com grande influência dos ideais liberais, previa no seu art. 179, parágrafo 15, a capacidade contributiva: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

Após a proclamação da República em 1889, já no ano de 1891, o Brasil promulgou nova Constituição. Nela, assim como nas duas Constituições seguintes, de 1934 e 1937, a capacidade contributiva não teve previsão expressa.

Mas, em 1946, a Constituinte não falhou e, no art. 202, a capacidade contributiva voltou a ter destaque no texto constitucional brasileiro: “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” (BRASIL, 1946)

Todavia, na Constituição de 1967 e na Emenda de 1969, a capacidade contributiva não teve redação constitucional. Na Constituição de 1988, a capacidade contributiva foi inserida no artigo 145, parágrafo 1º³¹⁷.

316 Sem adentrar no debate, a Constituição de 1967 teria sofrido substancial alteração por meio da Emenda em 1969, o que, por conseguinte, refutaria a ideia de ter existido a Constituição de 1969. Todavia, destaca-se que muitos constitucionalistas assinalam que, em verdade, em 1969 estava presente outra Constituição, e não a de 1967.

317 CRFB/88: “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.(...)” (BRASIL, 1988)

De acordo com o enunciado normativo do artigo 145, parágrafo 1º, que positiva a ideia de capacidade contributiva – “impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Como se nota, o enunciado constitucional traz verdadeiro comando “do-que-deve-ser”, ou seja, o exercício do poder tributante precisa levar em conta a pessoalidade ou individualidade, e a capacidade econômica ou contributiva do sujeito.

No entanto, qual seria o conteúdo da capacidade contributiva?

Para tentar alcançá-lo, o intérprete deve se afastar de compreensões pessoais, particularizadas e subjetivas. É necessário se debruçar nos enunciados normativos elevados ao texto constitucional positivo e buscar, a partir deles, alcançar o seu real conteúdo, que deve ser visualizado a partir de objetivo de ordem constitucional.

Pois bem.

A partir dos mais variados dispositivos constitucionais, pode-se verificar a presença de elementos que levam à indubitável conclusão da necessidade de se referendar a capacidade contributiva, seja para detectar o respeito da igualdade na tributação, seja para impor limites ao Estado Tributário. De fato, é a partir do entrecruzamento dos variados dispositivos constitucionais que se pode alcançar o verdadeiro alcance da capacidade contributiva³¹⁸.

Ainda no Título I, intitulado “Dos princípios Fundamentais”, percebe-se que o Brasil tem como um dos seus fundamentos construir uma sociedade

318 Importante anotar que, muito embora a capacidade contributiva esteja positivada no texto constitucional no art. 145, parágrafo 1º, o seu real e total conteúdo pode ser alcançado a partir da leitura do texto constitucional como um todo. Como lembra Robert Alexy, embora enunciado normativo e norma possam em algumas situações ser iguais, os institutos se diferem. A norma é o “significado de um enunciado normativo.” (ALEXY, 2008, p. 54). Ademais, em algumas situações, para verificar o sentido exato de determinada norma, torna-se imperiosa a realização do entrecruzamento de vários enunciados normativos. Noutros termos, somente a partir do entrecruzamento de vários enunciados normativos é possível verificar a norma aplicável. Nesse sentido, quando se fala que a tributação precisa respeitar a capacidade contributiva, este termo, evidentemente vago, precisa receber maior concretização. E esta concretização pode ser alcançada a partir da leitura de outros dispositivos constitucionais diretamente relacionados. Portanto, para verificar a verdadeira dimensão da capacidade contributiva, torna-se imperioso analisar enunciados normativos constitucionais correlatos, a partir de interpretação sistemática.

livre, justa e solidária. Pretende, ademais, reduzir as desigualdades sociais e regionais, buscando, portanto, efetivar a igualdade material³¹⁹.

No Título II, que dispõe sobre os Direitos e Garantias Fundamentais, pode-se notar que o Constituinte Originário pretendeu resguardar, ao lado de outros, em máxima medida: (i) direitos e deveres individuais e coletivos – artigo 5º; (ii) direitos sociais – artigos 6º ao 11º. De fato, esses direitos são plenos e fundamentais, sendo que sequer poderão ser alvo de restrição, por se tratarem de cláusulas pétreas³²⁰. Como são direitos individuais e sociais absolutos, eles não podem sofrer, dentro dos limites constitucionalmente previstos, qualquer espécie de delimitação. E mais, o Estado, quando necessário, precisa se esforçar para efetivá-los.

Por mais que o exercício do poder tributante possua legitimidade constitucional, indubitavelmente ele deverá conviver em harmonia com os direitos constitucionalmente garantidos ao cidadão. Assim, o poder tributante não pode violar direitos individuais e sociais do cidadão.

Nesse sentido, a tributação não pode restringir o direito individual à propriedade.

O direito de propriedade, como delineado constitucionalmente, deve servir à sua função social, e somente poderá ser suprimido mediante desapropriação por necessidade ou utilidade públicas ou, ainda, por interesse social, após justa e prévia indenização em dinheiro, como regra (art. 5º, XXII, XXIII e XXIV, da CF).

Outrossim, a propriedade constitui princípio geral da ordem econômica (art. 170, II, da CF).

Assim é que não pode o Estado, por via da tributação, desrespeitar este primado fundamental do Estado de Direito, sob pena de praticar confisco, vedado expressamente pelo texto constitucional, como visto (art. 150, IV). (COSTA, 2003, p. 103 -104)

319 O artigo 3º da Constituição assim preceitua: "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)." (BRASIL, 1988)

320 São normas constitucionais intangíveis, ou seja, não poderão ser suprimidas do texto constitucional por emenda constitucional. Portanto, são normas que estão presentes desde a promulgação da Constituição e assim ficarão até que ocorra, hipoteticamente, nova Constituinte.

Previsto como princípio geral da ordem econômica, a livre iniciativa, assim como os ideais de valorização do trabalho humano, o livre exercício de qualquer atividade econômica, a liberdade de profissão, são considerados direitos fundamentais. Logo, é ilegítima a tributação que limite o exercício desses direitos³²¹.

De igual modo, a tributação não pode servir de subsídio para restringir o exercício de direitos sociais, tais como, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, expressamente positivados entre os artigos 6º e 11º. Se o Estado não fornecer os meios necessários, quedando-se, pois, inerte, o cidadão, por meio dos seus recursos, poderá efetivá-los.

Insta destacar que a Constituição, em seu artigo 196, é expressa ao assinalar que “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Nesse contexto, o exercício dos direitos sociais deve ser pleno e ilimitado, sem qualquer espécie de delimitação. Afinal, o Estado Tributante não pode criar obstáculos ou restringir aquilo que o Estado Social está obrigado a efetivar/garantir.

Já no Sistema Tributário Nacional, na Seção que dispõe sobre as limitações do poder de tributar, verifica-se, no art. 150, II da Constituição, a positivação da igualdade tributária, sendo certo de que o enunciado aponta que todos os contribuintes devem ser tratados igualmente, à luz da sua capacidade contributiva.

O artigo 150, IV, diretamente ligado ao direito fundamental à propriedade, aponta que o tributo não pode ser confiscatório.

A vedação ao confisco, igualmente positivada no texto constitucional, tem nítido tipo aberto, inexistindo qualquer critério matemático que a possa estabelecer.

Em algumas constituições brasileiras anteriores, havia limitações objetivas ao poder de tributar do Estado. No caso da Constituição de 1934, o art.

321 “Art. 5º (...) XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

185 previa que o imposto não poderia ser elevado além de 20% do seu valor (BRASIL, 1934)³²². A Constituição de 1946, no seu art. 19, V, § 6º³²³, impôs que o imposto de exportação não poderia ultrapassar a importância de 10% *ad valorem*. (BRASIL, 1946).

A Constituição de 1988, por sua vez, somente mencionou que o tributo não pode ser confiscatório. A partir daí, não resta alternativa, a não ser de os intérpretes da Constituição detectarem o sentido do enunciado normativo existente no art. 150, IV da Constituição³²⁴.

A partir da leitura do texto constitucional, a tributação confiscatória não é somente visualizada em casos extremos, em que se consome uma propriedade ou a renda total, por exemplo. A interpretação constitucional precisa ser realizada com justeza, conformidade e unidade. Isso porque a conduta a ser adotada não deve se pautar tão somente em único enunciado normativo, desconsiderando os demais, que são, direta ou indiretamente, interligados.

Nessa linha, o artigo 5º do texto constitucional vigente desenvolve o direito à propriedade. Entretanto, esse direito outrora tido como irrefutável, especialmente quando influenciado pelo pensamento liberal, hoje não o é mais. Da mesma forma que o direito à propriedade é garantido ao cidadão, ele é, a

322 “Art 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (BRASIL, 1934).

323 “Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: (...) V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; VI - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia. (...) § 6º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do imposto de exportação até o máximo de dez por cento *ad valorem*” (BRASIL, 1946).

324 Paulo César Baria de Castilho (2002, p. 38), em seu trabalho monográfico sobre confisco tributário, lembra que o ex-Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, quando senador, apresentou Projeto de Lei Complementar para regular e concretizar o confisco tributário. Segundo o autor, o Projeto possuía, em seu artigo 7º, o seguinte enunciado: “Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. Parágrafo 1º: É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente. Parágrafo 2º: Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. Parágrafo 3º: As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.”

grosso modo, relativizado em certos casos, seja para que a sua função social seja devidamente atendida³²⁵, ou nos casos de desapropriação, ou ainda na autorização do seu uso pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público, assegurando-se, em caso de dano, indenização ulterior³²⁶ etc.

Segundo LUIS EDUARDO SCHOUERI (2005, p. 303), o princípio da meação foi aplicado na Alemanha para balizar a vedação ao confisco. Segundo a Corte Constitucional daquele país,

o imposto sobre patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de renda típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas. Esse raciocínio baseou-se no artigo 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à ideia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de 'sua metade'.³²⁷

325 O entendimento do que seja função social da propriedade pode ser extraído do art. 186 da Constituição: "A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores." (BRASIL, 1988)

326 "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;" (BRASIL, 1988)

327 Comentando a teoria, Klaus Tipke (2002, p. 64) assevera: "nada hace pensar que el término 'igualmente' del art. 14.2 deba interpretarse en el sentido de 'por partes iguales'. Además, el Tribunal Constitucional no aclara cómo compatibilizar el principio por partes iguales con la tarifa progresiva. Sin embargo, el principio del reparto por partes iguales exige el pago de la mitad de la renta con independencia de que ésta sea elevada o reducida. 'La mitad para todos' no es un principio ajustado a las exigencias del Estado Social, lo cual demuestra una vez más que no cabe apoyarse en el tenor literal del art. 14.2 GG para deducir consecuencias tributarias. Parece claro que los padres de la Norma Fundamental no pensaban en suprimir la tarifa progresiva, impuesta en otros países por la propia Constitución. A diferencia de lo que se imaginan P. Kirchhof y otros autores, la expresión 'igualmente' del art. 14.2.2 no puede interpretarse como el límite máximo de la tributación. Es más, en el caso de que deba fijarse un límite a la tributación, la referencia a la mitad no constituye una fórmula adecuada."

A teoria apresentada pela Corte Constitucional Alemã merece simpatia. Isso porque, como a Constituição Alemã e a Constituição do Brasil são modernas, à luz do neoconstitucionalismo, a interpretação feita lá poderia ser importada para cá sem maiores entraves. Assim, seria possível resguardar as características sociais e liberais existentes na Constituição, afastando qualquer espécie de ponderação e garantindo a todos, indistintamente, tratamento igualitário e segurança. O critério passaria a ser objetivo e único e não subjetivo e plural.

Noutros termos, visando resguardar os ideais liberais e sociais, entende-se que até 50% do *saldo da riqueza*³²⁸ do contribuinte constatada em determinado período poderá ser repassado ao Estado. Caso esse limite venha a ser ultrapassado, a tributação será confiscatória. Dessa forma, o viés social da Constituição será prestigiado concomitantemente com o liberal. O País, como um todo, poderá progredir visando alcançar suas finalidades constitucionais, pois, ao mesmo tempo em que garantir os direitos individuais do cidadão, motivando-o a trabalhar e produzir cada vez mais, impulsionando o desenvolvimento de todos, poderá, por meio dos recursos tributários, efetivar os ideais e os princípios sociais previstos na Constituição.

Com isso tudo exposto, o mínimo existencial e a vedação ao confisco, dois parâmetros evidentemente opostos, mínimo e máximo, balizam o legítimo exercício do poder tributante. Entre esses dois níveis está a capacidade contributiva, subjetiva, real e pessoal, base apta e legítima para a incidência tributária³²⁹.

328 Destaque-se que, quando se fala em 'saldo de riqueza', o pensamento se assemelha ao que é exposto pela Professora Misabel Derzi (DERZI, 2006, p. 574): "a capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família."

329 Ricardo Lobo Torres (1998, p. 689-690) ensina que: "o princípio da capacidade contributiva, subordinado à ideia de justiça, pouco tem a ver com a problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade e dos direitos humanos. A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e da intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento, jamais o seu fundamento."

Na mesma linha, Fabio Brun Goldschmidt (2003, p. 161-163): "se estabelecermos um gráfico que considere a relação entre o Poder de Tributar e a riqueza tributada será preciso fixar, de um lado, um

O mínimo existencial pode ser verificado como espécie de “núcleo duro” que limita a atuação do poder tributante do Estado. Os recursos dos particulares, evidentemente escassos, não podem sofrer incidência tributária. Os gastos feitos pelo contribuinte em seu favor ou da sua família visando efetivar direitos sociais – saúde, lazer, educação, moradia etc. –, que, inclusive, é dever do Estado, jamais poderiam sofrer qualquer restrição, especialmente e de forma mais evidente e forte, quando da Declaração de Rendimentos e aferição da base de cálculo do Imposto de Renda³³⁰. Afinal, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34)

Assim, o saldo de riqueza após a garantia do mínimo existencial próprio e da família configura a presença da capacidade contributiva.

O conteúdo de capacidade contributiva varia entre os doutrinadores.

Segundo KLAUS TIPKE, o princípio da capacidade econômica é definido como “(...) todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible” (TIPKE, 2002, p. 35).

Para DOUGLAS YAMASHITA, o princípio da capacidade econômica significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Professor RICARDO LOBO TORRES (2009, p. 93) asseverava que

a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo de vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das ‘regras de ouro’ para se obter a verdadeira justiça distributiva.

ponto a partir do qual a tributação se torna possível e, de outro, um ponto a partir do qual ela deixa de ser quantitativamente razoável e constitucional para tornar-se inadmissível. Entre esses dois pontos encontraremos a esfera de liberdade de atuação do legislador tributário. Em outras palavras, esse espaço intermediário representará a capacidade contributiva.”

330 Se existem dúvidas e debates acerca da otimização e da maximização dos direitos sociais, a questão ora desenvolvida se limita tão-só apontar que, o Estado pode até não intervir ou atuar, mas ele não deve limitar ou restringir o verdadeiro exercício de direitos sociais por meio do exercício da tributação.

MISABEL DERZI (2004, p. 109) entende que

a capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório de renda ou do patrimônio.

Assim, como direito subjetivo – denominado princípio – do cidadão no Estado Tributário, capacidade contributiva seria o *saldo de riqueza*, isto é, após a efetiva garantia do mínimo existencial, por conta própria ou por ação/garantia estatal, do sujeito passivo, sobre o qual poderá recair a exação tributária, desde que não ultrapasse o limitador dos 50% (cinquenta por cento), dentro de determinado lapso temporal, sob pena de configuração de confisco.

Portanto, a incidência tributária precisa recair sobre a capacidade contributiva. Se for alguém haverá violação ao mínimo existencial; caso vá além, o confisco tributário restará configurado.

4. A extrafiscalidade seria incompatível com o denominado princípio da capacidade contributiva?

4.1 As duas primeiras correntes: (i) Sim, há incompatibilidade; (ii) utilização do princípio da igualdade, e não da capacidade contributiva

Com amparo SCHOUERI (2005, p. 277-281), pode-se apontar que, tradicionalmente verifica-se a existência de três correntes discorrendo sobre a questão levantada: (i) desconsiderar a existência das normas tributárias indutoras, tendo em vista que a mesma fere o princípio da igualdade; (ii) aceitar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras e negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva; (iii) aceitar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e visualizar a sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

O entendimento da primeira corrente não deve prevalecer. Atualmente, não se pode negar a importância do tributo para realização de outras funções, que vão além da arrecadatória. Principalmente, quando essas funções estão previstas no texto constitucional, como é o caso do Brasil.

A segunda corrente, tem como um dos expoentes KLAUS TIPKE. O autor defende que a tributação extrafiscal se submete ao princípio do Estado Social, ao invés do princípio da capacidade contributiva³³¹.

Segundo LEILA PAIVA (citada por SHOUEIRI, 2005, p. 279), “a submissão da extrafiscalidade à capacidade contributiva retira sua eficiência”.

Aceita-se esse pensamento sob o ponto de vista do direito alemão, em que o princípio da capacidade contributiva – ora visualizado como princípio autônomo e não como medida de comparação – não está previsto expressamente no texto constitucional. Assim, por meio do princípio geral da igualdade, procede-se à tributação naquele país.

No Brasil é diferente. Os representantes do povo brasileiro na Constituinte de 1988, ao romperem com o paradigma anterior, fizeram constar, democraticamente, o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional. Portanto, ao se tratar de tributação, seja ela com função tão somente arrecadatória ou não, o princípio deverá ser observado, assim como as demais normas jurídicas atinentes à tributação. Devem-se afastar ponderações axiológicas, principalmente no que se refere à busca desenfreada pela implantação de um Estado Social, sob pena de se perder a legitimidade do Direito.

4.2 A terceira corrente, adotada pelo Homenageado, Prof. Domingues: há compatibilidade

4.2.1 Os fundamentos adotados pelo Prof. Domingues

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA (1998) defende a compatibilidade entre capacidade contributiva e extrafiscalidade. Para tanto, traz dois fundamentos distintos.

³³¹ Vide Schoueri (2005, p. 278) e Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 61-69).

Segundo o Professor, exceto no que se refere à tributação ambiental, a extrafiscalidade deve ser vista como medida excepcional. Isso porque o Estado, para se manter e investir, precisa arrecadar tributos. Adicionalmente, caso a extrafiscalidade vire regra no exercício do poder tributante, a igualdade tributária seria ferida.

Como segundo fundamento, DOMINGUES DE OLIVEIRA assinala que a incidência tributária sempre recairá na exteriorização de riqueza. Ademais, a progressividade é importante instrumento para concretização do princípio da capacidade contributiva.

Em arremate, sustenta o Professor que:

“Por outro lado, a finalidade distributiva da extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade contributiva, concorrendo uma e outro para a promoção do desenvolvimento sócio-econômico harmonioso, equitativo e ecologicamente sustentável, conforme a exigência constitucional da justiça social e, mais recentemente, da teoria geral do direito ambiental.” (OLIVEIRA, 1998, p. 118)

Seguindo a exposição do tema, o DOMINGUES DE OLIVEIRA não admite a tributação regressiva ou que venha a ser obstáculo para o desenvolvimento de riqueza crescente. E mais, a extrafiscalidade não pode impedir o exercício da atividade econômica.

Ainda, o discurso extrafiscal da função social da propriedade não pode desencadear no confisco.

Por fim, as isenções extrafiscais são cabíveis e legítimas, desde que busquem valores constitucionalmente tutelados, tais como, emprego, equilíbrio sócio-econômico das regiões, igualdade etc. Contudo, a extrafiscalidade que não tenha amparo em fim ou objetivo constitucional configuraria em privilégio inconstitucional, odioso e desvirtuado.

4.2.1 Argumentos adicionais que sustentam a compatibilidade entre capacidade contributiva e extrafiscalidade

Assim como o Homenageado, autores clássicos, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Gerd Willi Rothmann, defendem que a extrafiscalidade não poderia ser submetida a regime diverso ao dos tributos ³³².

O tributo é a essência do Direito Tributário. E, como tal, deve ser regido pelas normas dessa seara do Direito. Portanto, seja o tributo possuidor de função meramente arrecadatória ou não, ele deverá observar as normas jurídicas constitucionais e, especialmente, constitucionais-tributárias.

A questão primordial na tributação extrafiscal é verificar se a redução ou majoração fiscal concedidos não violam preceitos constitucionais basilares. De fato, a tributação extrafiscal não pode servir somente como instrumento político, sem qualquer avaliação jurídica ³³³.

Como visto anteriormente, a capacidade contributiva pode ser visualizada em duas situações distintas, que variam de acordo com a contextualização. Na primeira, ela é princípio constitucional autônomo, que resguarda o cidadão-contribuinte em face do Estado, sendo certo de que somente será obrigado a pagar tributo de acordo com a sua capacidade. Na segunda, a capacidade contributiva pode ser visualizada como medida de comparação a ser adotada pelo legislador ordinário para fins de efetivação da igualdade na seara tributária.

³³² Há renomados autores que entendem de forma diversa. No Brasil, Ricardo Lobo Torres, por exemplo, entende que se o ingresso financeiro for extrafiscal, não se trata de tributo, mas sim, de conteúdo econômico, que não tem como escopo contribuir para as despesas gerais do Estado. (SCHOUERI, 2005, p. 229).

³³³ Deve-se refutar, por exemplo, incentivos fiscais concedidos a determinado grupo de pessoas, sem que haja a devida fundamentação. Não se pode, por questões meramente políticas, desigualar pessoas iguais, sob pena de violar preceitos constitucionais basilares. Ora, qual seria o sustentáculo jurídico para impor tributação diferenciada a dois contribuintes com a mesma capacidade contributiva, no entanto, com atividades diferentes, e que não exista nenhuma finalidade constitucional a ser alcançada?

De fato, se tal situação ocorrer, preceitos basilares são violados, como, por exemplo: a igualdade geral – art. 5º, a capacidade contributiva – art. 145, para. 1º – e igualdade tributária – artigo 150, II, todos da Constituição.

Importante assinalar que, em casos semelhantes ao exemplo, Luciano Amaro (2005, p. 136) sustenta que, em respeito à igualdade, aquele que for tratado de forma desigual e tiver que arcar com tributação mais alta do que o outro contribuinte, poderá contestar o gravame que lhe foi imposto e, por conseguinte, usufruir de redução ou exoneração total fiscal.

Todavia na tributação extrafiscal, outra medida de comparação pode ser adotada³³⁴. Noutros termos, a igualdade na seara tributária, quando da tributação extrafiscal, poderá se valer de outros princípios ou objetivos constitucionais.

Logo, em determinadas situações, sujeitos passivos de obrigação tributária com a mesma capacidade contributiva podem sofrer gravames tributários distintos.

Portanto, enquanto na tributação fiscal a medida de comparação para ser adotada é a capacidade contributiva, na tributação extrafiscal, por sua vez, outras medidas de comparações são utilizadas, sendo certo de que, uma vez adotadas sob o amparo de fundamentos e argumentos de ordem constitucional, não há que se falar em violação à igualdade.

Indubitavelmente, a questão central no presente tópico é: no caso da tributação extrafiscal, a capacidade contributiva será refutada?

O agir-extrafiscal³³⁵, ou melhor, a utilização de normas tributárias com funções além da arrecadatória deverá observar ou existir concorrentemente com as demais normas constitucionais. Compreende-se, portanto, que as normas tributárias com funções além das arrecadatórias têm campo de atuação delimitada pelo texto constitucional, em que somente poderão ser impositivas a partir da existência da capacidade contributiva do indivíduo e até o limite da vedação ao confisco. É nesse campo que deve atuar o legislador tributário.

Não se deve fechar os olhos para a existência de normas tributárias possuidoras de funções além da arrecadatória. Elas podem e devem existir nas hipóteses previstas na Constituição – são muitas as possibilidades, contudo, não se pode afirmar que elas são incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva. Normas constitucionais se complementam. Por essa razão, compreende-se, a partir do texto constitucional, que a tributação, seja ela com função não somente arrecadadora ou não, deverá ser impositiva a partir de onde existir capacidade contributiva e, no máximo, onde não ocorra o confisco.

³³⁴ Nesse sentido, Humberto Ávila (2008c, p. 14-15)

³³⁵ Exceções ao princípio da igualdade, ao princípio da anterioridade, diferenciações legítimas entre indivíduos etc.

5. Conclusões

A tributação pode ser fiscal e extrafiscal.

Na tributação fiscal, o Estado visa arrecadar recursos para manter, investir e redistribuir riqueza, com o objetivo de proporcionar ou alcançar o bem comum. Deverá buscar, como fonte de recursos, exteriorizações de riqueza – capacidade contributiva – dos sujeitos passivos.

Na tributação extrafiscal, a arrecadação fica em segundo plano. Em primeiro, a tributação é utilizada para induzir condutas, positivas ou negativas, do sujeito passivo, com vista a alcançar um fim ou objetivo constitucional. O tributo é utilizado como meio ou instrumento para que determinado fim constitucional possa ser buscado ou alcançado.

Capacidade contributiva, elevada ao texto constitucional, possui dois vieses.

No primeiro, capacidade contributiva é a medida de comparação adequada para aferir a igualdade tributária. Portanto, sujeitos são comparados a partir da capacidade contributiva.

No segundo, como direito individual do contribuinte em face do Estado Tributário. Neste caso, capacidade contributiva seria o *saldo de riqueza* do cidadão, após garantir, por sua conta ou por ação/intervenção Estatal, o exercício do núcleo duro dos direitos sociais previstos na Constituição, isto é, o denominado mínimo existencial. Assim, a partir da efetiva garantia do mínimo existencial e havendo saldo de riqueza, a capacidade contributiva estará presente. Sobre ela, e não aquém, a tributação deverá incidir. No entanto, a tributação não poderá ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do saldo de riqueza, sob pena de confisco, o que não pode ocorrer, conforme comando constitucional.

A capacidade contributiva estará presente além do mínimo existencial e aquém da vedação ao confisco.

Capacidade contributiva e extrafiscalidade são compatíveis.

No caso da tributação extrafiscal medida de comparação diversa será adotada. Em vez de capacidade contributiva, outro objetivo ou fim constitucional será utilizado como medida de comparação no exercício da tributação. Portanto, sujeitos com a mesma capacidade contributiva poderão sofrer tributação diferentes, caso seja adotado, como medida de comparação, outro fim constitucional.

Contudo, mesmo na tributação extrafiscal, o denominado princípio da capacidade contributiva deverá ser respeitado. Em outros termos, mesmo no discurso extrafiscal, o Estado Tributário não poderá atingir o mínimo existencial e tampouco realizar confisco tributário.

6. Referências bibliográficas

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. trad.: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. 669 p.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance*. Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, nov./dez./jan., 2008c. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/>>. Acesso em 25 nov. 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008b. 208 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008a. 190 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. 17 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993. 48 p.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. 1ª Ed. São Paulo, Almedina Brasil. 2015. BRASIL. Constituição (1934). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em Acesso em: 1º jan. 2009.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em Acesso em: 1º jan. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. 168 p

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141 p.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. 1ª ed (Reimpressão). São Paulo, Dialética: 1997.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 136 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU*. In: DERZI, M.A.M (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 93- 133.

DERZI, Misabel (atualizadora). BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

GALLO, Franco. Las Razones del Fisco: ética y justicia en los tributos. Tradução de José A. Rozas Valdés e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. 271 p

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 304 p.

GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Los Impuestos autonomicos de caracter extrafiscal. Madrid: Marcial Pons, 1995.

MELO, João Paulo Fanucchi de. *Princípio da Capacidade Contributiva. A Sua Aplicação nos Casos Concretos*. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 203 p.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Martins Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 200 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 460 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 593 p.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. *El principio de igualdad*. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO: el derecho tributario y sus fuentes*. Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001, p. 221-239.