



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: EXISTE JUSTA DISTRIBUIÇÃO E
CONDIÇÕES INDIVIDUAIS HUMANITÁRIAS?

Jorge Luiz Alves Celestino

Rio de Janeiro
2018

Jorge Luiz Alves Celestino

O Princípio da Capacidade Contributiva: Existe Justa Distribuição e Condições Individuais Humanitárias?

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professores Orientadores:

Lucas Tramontano

Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro

2018

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – EXISTE JUSTA DISTRIBUIÇÃO E CONDIÇÕES INDIVIDUAIS HUMANITÁRIAS

Jorge Luiz Alves Celestino

Graduado pela Faculdade de Direito Universidade Estácio de Sá. Advogado. Pós-graduado em Direito do Trabalho pela Universidade Cândido Mendes.

Resumo - O presente trabalho visa fazer considerações pertinentes à tributação no que tange ao entendimento do Princípio da Capacidade Contributiva, enfatizando o seu real sentido de justiça fiscal. Nesta oportunidade, pretende-se obter os esclarecimentos sobre a função dos princípios tributários, qual seja, a de limitar o poder de tributação do Estado. O desejo real é o conhecimento de como se exige o tributo do cidadão, em condições individuais humanitárias, levando-se em conta a sua capacidade ou possibilidade de arcar com o ônus de pagar o tributo. O trabalho, também passará pela análise de justiça fiscal, inclusive dando ênfase à críticas sobre o art. 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil, sobre o alcance dessa norma em nosso sistema tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Capacidade Contributiva. Justa Distribuição e Condições Individuais.

Sumário - Introdução. 1. Ações e Contradições que concernem o Princípio da Capacidade Contributiva. 2. Escolha e determinação da forma reveladora de Capacidade Contributiva. 3. Capacidade Contributiva e seletividade: justa distribuição e Condições individuais? Conclusão. Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa confrontar o art. 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil, que é o artigo específico sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, estatui que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”, com as diversas procedências do instituto, e com as divergências jurisdicionais e doutrinárias. O estudo tem o escopo de apresentar a essência do Princípio da Capacidade Contributiva com o intuito de fornecer um entendimento satisfatório aos cidadãos, sobre os tributos que lhes são cobrados.

Busca-se, também, transparecer, através do artigo em estudo, sobre o propósito do constituinte, em matéria de tributação, a preocupação em utilizar como parâmetro de desigualdade na imposição tributária, pelo menos no que diz respeito aos impostos, a atribuição de um tratamento diferenciado no que concerne a sua capacidade contributiva. Interesse, este necessário, para cumprir com o pagamento das exações, sem comprometer seus

rendimentos, suas necessidades básicas e dos que dele dependem, ou seja, sem comprometer a sua subsistência.

O tema em apreço é de suma importância, pois visa dar ênfase a atividade tributária para que acolha os interesses da coletividade e respeite os direitos fundamentais da justa contribuição e condições individuais humanitárias. A Administração Tributária deve atentar-se aos parâmetros da razoabilidade, observando o limite mínimo e máximo dessa atividade.

Quanto à metodologia, o desenvolvimento do presente projeto deu-se preferência as pesquisas de obras e textos, partindo-se de bibliografia de autores qualificados em Direito Tributário, tais como Hugo de Brito Machado, Roque Antônio Carraza, Kiyoshi Harada, entre outros. A partir de leituras críticas de obras pertinentes, além da coleta de dados, a partir de uma análise crítica dos sistemas legais, foi desenvolvido um projeto enfocando o que seria abordado e como isso seria levado a efeito.

O objetivo deste projeto de pesquisa para o estudo do Direito Tributário, dando-se ênfase ao entendimento ao Princípio da Capacidade Contributiva no que se refere ao seu real sentido. O que se deseja realmente saber é como se exige o tributo do cidadão, demonstrando as condições mínimas dos recursos necessários e imprescindíveis a sobrevivência digna resguardadas pela contribuição, se através dos recursos que dispõe no banco ou se em virtude do patrimônio que ostenta.

O que se pretende desvendar é a realidade da capacidade contributiva, seu desenvolvimento ao longo do tempo, sua adequação, transformação dos fenômenos e estrutura da justiça social.

Inicialmente, o primeiro capítulo do trabalho será o de revelar as ações e contradições que concernem o Princípio da Capacidade Contributiva quando da exigência do tributo ao cidadão levando-se em conta a sua capacidade ou possibilidade de arcar com ônus de pagar o tributo.

O segundo capítulo sobre o poder do legislador de escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como determiná-las por uma ou outra forma, mas sempre como reveladoras de capacidade contributiva.

O terceiro capítulo visa investigar a efetividade de identificação dos direitos individuais que é facultada à Administração Tributária. Se atende a hipótese que permite distinção entre os que tem e os que não tem capacidade contributiva demonstrar o legal que preza pelas condições do mínimo vital, através do princípio da dignidade.

É importante evidenciar a avaliação do objeto desta pesquisa, pois visa uma proposta de investigação pertinente, pois se torna necessária a utilização de material básico, com intuito de estabelecer uma avaliação prática de que propõe o estudo.

1. AÇÕES E CONTRADIÇÕES QUE CONCERNEM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tem a Constituição da República Federativa do Brasil a prerrogativa de devolver ao princípio da capacidade contributiva toda a atenção e o cuidado constitucional, concedido à administração tributária, especialmente no sentido de confrontar efetividade, considerando os direitos individuais, pelos ditames da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva tem significativas implicações no trato entre o fisco e o contribuinte, pois o mesmo tem toda autoridade de identificar a manifestação de riqueza do contribuinte, com intuito de assim delimitar a sua capacidade de contribuir para a obtenção do propósito do Estado¹.

A Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário, nas medidas de suas possibilidades no limite de sua capacidade contributiva².

Como assevera Machado³:

Insista-se que, em tese, pelo princípio da capacidade contributiva, pessoas com igual capacidade econômica deveriam pagar tributos. Afinal, trata-se do principal critério para aplicar o princípio da isonomia, tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam [...].

Pode-se afirmar que a capacidade contributiva é uma derivação do princípio da igualdade e também pode ser enquadrada como um subprincípio da isonomia quando tratamos especificamente de impostos.

O § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 faz a referência de que é facultado à administração tributária, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Na doutrina, é possível distinguir a capacidade econômica da capacidade contributiva. A capacidade econômica diz respeito à manifestação de riqueza do contribuinte sem a vinculação a capacidade de contribuir para o Estado, ou seja, tem a demonstrar a capacidade que o sujeito tem de contribuir para o Estado.

Segundo Schoueri⁴ afirma que “neste sentido objetivo, não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou não pagar tributo; ao contrário, o legislador, em sua função

¹ Machado, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2017, p.93

² *Ibid.*, p.93.

³ *Ibid.*, p.93.

⁴ Schoueri, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p.359

generalizante, visando a concretizar a igualdade, dirá que quem está naquela situação deve poder pagar o tributo”.

O princípio da capacidade contributiva assegura, em última análise, a justiça na tributação, tendo em vista que onera os que possuem condições de arrematar recursos, com vistas a suportar o desenvolvimento estatal.

Pode-se dizer como Harada⁵ que o “princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”.

O que se quer é distinção dos contribuintes, ou seja, posição esta que dirá que algum indivíduo deve pagar um tributo, ou como sendo a hipótese tributária, que obviamente seja observado quem nela se enquadra e tem condições de suportar os gastos comuns.

O princípio se adapta no requisito básico de que a tributação seja harmonizada, de modo a ajustar-se à fatura financeira dos contribuintes.

A Constituição Federal de 1988, nos termos do art.145, §1º, fez renascer a norma que especialmente consagrava, na Constituição Federal de 1946. O princípio ganhou energia no texto constitucional de 1988, sendo visualizado como instrumental necessário à preservar e à condensar os valores e direitos fundamentais, ou seja, sem o dever de respeitar a capacidade contributiva, direcionada aquele em que a norma tem observância, certamente estaria a caminho do prejuízo a igualdade, a propriedade e o não confisco, pontos de equilíbrio, para a justiça fiscal e a personalidade.

Com esse entendimento, no julgamento do RE 423.768, o Relator Ministro Marco Aurélio afirmou que: o artigo constitucional citado acima, possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando o que tenham maior capacidade para pagamento do imposto.

Conforme exposto acima a capacidade contributiva é a capacidade de qualquer pessoa que recebe recursos e tem a disponibilidade desses. Ou seja, é uma capacidade econômica específica, pois além de deter riqueza, deve a mesma ser manifestada a ponto de demonstrar a capacidade que o sujeito passivo tem de contribuir para o Estado.

O princípio tem o parâmetro de desigualdade, onde é levado em consideração a atribuição de tratamento diferenciado em matéria de tributação. Segundo Alexandre⁶ “o

⁵ Harada, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2017, p.427

⁶ Alexandre, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2017, p.147

princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia dele decorrendo diretamente”.

O princípio, assegura a igualdade do tratamento tributário aos contribuintes que tem demonstrado a mesma manifestação de riqueza, pois trata-se de um limite individual, tendo em vista que deve ser observado a sua capacidade contributiva. O princípio da isonomia tem sua atuação no confronto de situações entre contribuintes, mas não tem a importância de demonstrar o limite individual, considerando a capacidade contributiva de cada cidadão, isoladamente.

Assim, há de se reconhecer que a maioria da doutrina, com relação a posição de relativa autonomia entre os dois princípios, entende que a capacidade contributiva está contida na isonomia.

O princípio da capacidade contributiva também deve ser considerado no sentido da avaliação do efeito confiscatório de um tributo, pois sendo ultrapassado o limite da capacidade econômica do sujeito passivo, estaria considerado o confisco.

Assim, tem a expressão, sempre que possível, um relacionamento à necessidade de os impostos ostentarem caráter pessoal, vedando, assim o efeito confiscatório da tributação.

Endende Machado⁷ “que deve a capacidade contributiva ser acatada sempre, e não se possível, visto que sua inobservância implica a ocorrência de confisco”, pois como entende Martins⁸ “o confisco é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”.

Assim, sem um parâmetro legal determinando o limite de tributação, surge a dificuldade em dimensionar a carga tributária, possibilitando o surgimento de um círculo vicioso.

O STF⁹ não tem admitido, porém a multa fiscal que importe em apropriação total ou parcial do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, balizando o limite da imposição de pena pecuniária ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade. É a interpretação do fundamento de que é excessivamente oneroso exceder o limite razoável da tributação, condicionando-o extremamente injusto e oneroso.

Precisamente deve-se arcar com o dever de análise sob o prisma da capacidade contributiva, pois necessita ser severamente examinado em consonância com os princípios

⁷ Machado, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p.72.

⁸ Martins, Ives Gandra da Silva. *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p 42.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC/DF nº 1075, Rel. Min. Celso Mello, DJ de 24.11.2006

que norteiam a moderação e razoabilidade da tributação com foco na eventual onerosidade da imposição fiscal.

Nesse patamar, estamos diante da harmonização com os demais princípios Constitucionais garantidores dos direitos, pois o princípio do não confisco deve operar da mesma maneira que as demais normas que balizam aquele direito, podendo regulamentá-lo, no entanto jamais destruí-los em sua essência.

2. ESCOLHA E DETERMINAÇÃO DA FORMA REVELADORA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O principal efeito da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva é o poder de limitar a tributação e assegurar os direitos subjetivos do contribuinte. Regra que tem conotação com institutos básicos do direito tributário, tais como a capacidade tributária e o critério quantitativo da hipótese de incidência.

Sendo assim, o imposto a espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste em um fato qualquer sem atuação estatal, neste ponto já se compreende que esta modalidade de cobrança de tamanho rigor só pode fundar-se na capacidade contributiva do contribuinte que é o indicador de riqueza que não foi provocada ou propiciada pelo Poder Público.

Como princípio informador dos impostos e, há quem entenda que tal princípio deve se estender a todas as espécies de tributo. Desse modo, deverão ser observadas e consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.

Cabe observar nesse passo que, há de se considerar que o artigo 145, § 1º da CRFB/88 quando faz referência somente aos impostos para a subordinação ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que as taxas não fazem parte desse rol de subordinados.

A Constituição Federal, através do seu artigo 145, §2º impediu a utilização da base de cálculo própria de impostos às taxas. Segundo Schoueri¹⁰ ao vedar o emprego de semelhante base de cálculo para as taxas, vedou o constituinte que considerações de capacidade contributiva se estendessem àquela espécie tributária, onde descabem considerações sobre solidariedade.

As taxas, assim como as contribuições de melhoria, conforme dito acima não se subordinam ao princípio da capacidade contributiva porque são considerados princípios vinculados, ou seja, tributos que decorrem de uma atuação estatal específica e direcionada ao

¹⁰ Schoueri, Luís Eduardo, *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p.359.

contribuinte, seja através da prestação de serviços ou do exercício do poder de polícia, pois sua remuneração se dá em troca de um benefício estatal.

Sobre o tema observa Machado¹¹ em relação às taxas o princípio da capacidade contributiva há de ter um tratamento específico, distinto do que há de ter no que pertence aos impostos. Já no que se refere à contribuição de melhoria nos parece evidente que se aplica, pela própria procedência desse tributo, o princípio em estudo.

O fato gerador das taxas são tributos vinculados, pois decorrem de uma atuação estatal específica e direcionada ao contribuinte, seja através da prestação de serviços ou do exercício do poder de polícia, sendo coerente que a dimensão do fato impositivo seja o valor gasto.

Daí porque não se deve dimensionar a taxa conforme a capacidade contributiva de quem deve pagar. Isso não quer dizer que rigorosamente não se observará esta norma constitucional. Todavia, a aplicação do princípio ficou passível ao bom senso de quem é e será sempre competente para cobrar a referida exação.

Segundo Alexandre¹² apesar de a Constituição Federal de 1988 ter previsto a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas para os impostos, a jurisprudência do STF entende que nada impede sua aplicação a outras espécies tributárias.

Nesse passo, necessário se faz ressaltar a intensa discussão sobre a possibilidade e necessidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, visto que são tributos vinculados, sempre a uma atividade estatal e diante disto não haveria possibilidade para um exame da capacidade contributiva do sujeito passivo dessa exação.

Assim, seguindo ao que dispõe o art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, tal controvérsia foi defendida pelo STF com a possibilidade de aplicação do princípio em comento às taxas.

Uma das preocupações para aplicação do princípio foi a taxa de coleta de lixo nos municípios. Em razão disso o Supremo editou a súmula vinculante 19.

STF-Súmula Vinculante 19 - A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

A contribuição para iluminação pública também foi motivo de julgamento pela Corte maior, quanto à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva as contribuições.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.32

¹² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2017. p.148

Cumpramos examinar, neste passo que no Direito Tributário Brasileiro, a primeira exposição ao princípio da capacidade contributiva foi no texto da Constituição Política do Império do Brasil¹³, constituição esta de 1824, disposto em seu art. 179, Inc.XV, in verbis:

Art. 179 - (...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

O Princípio em estudo obteve expresso, na íntegra, no texto normativo, na Constituição de 1946 em seu art. 202. Todavia, o referido dispositivo foi suprimido na Constituição de 1967, sendo protegida por alguns juristas que defendiam a sua existência implícita, através de uma interpretação sistemática das normas constitucionais.

No entanto, através da Comissão Constituinte, formada para a elaboração do texto constitucional da Carta Magna Federal, a qual seria promulgada em 1988, a denominada Comissão Afonso Arinos fez constar ali no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva com referência exclusiva a todos os tributos:

Art. 149 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo os critérios fixados em lei complementar.

A promulgação do texto restringiu a aplicação do princípio em comento, impondo a sua observância limitada aos impostos e não mais correlacionado as demais espécies de tributos, conforme foi sugerido no texto original.

Tal restrição, em última análise, deixou de examinar a importante possibilidade da aplicação deste princípio com relação aos tributos vinculados, cujo montante arrecadado é aplicado diretamente na atividade prestada pelo Estado como contraprestação ao recolhimento.

Ressalva Costa¹⁴ que, em se tratando de contribuição social não atrelada a uma atuação do Estado - portanto, com natureza de imposto, deve haver observância à capacidade contributiva.

Assim sendo, mesmo independentemente de previsão constitucional explícita, o Princípio da Capacidade Contributiva pode ser admitido também com relação a estes tributos vinculados. Embora não seja uma imposição, o mesmo pode ser aplicado como uma orientação, funcionando simplesmente como um princípio de justiça fiscal.

¹³BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/cccvil_03/constituicao/constitui%7Ao.htm. Acesso em: 20 dez. 2017.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.109

Neste sentido, bem observou José Maurício Conti¹⁵: O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.

Segundo Costa¹⁶ por outro lado pode-se entender que a expressão “impostos” inserta no corpo da Carta Magna é uma atecnia. O poder constituinte originário teria se equivocado ao confundir as expressões “impostos” com “tributos”. Conclui-se, portanto, não por uma interpretação literal do texto constitucional, mas sim, por uma interpretação teleológica, efetivando assim, a idéia de justiça fiscal.

3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE: JUSTA DISTRIBUIÇÃO E CONDIÇÕES INDIVIDUAIS

A seletividade está presente em alguns tributos, pois estabelece distinções entre os objetos a serem tributados, visando a onerar e buscando uma maneira diferente partindo de um princípio previamente definido.

A Constituição contempla três impostos aos quais faz menção a utilização da seletividade e o fundamento a ser empregado. São eles: o imposto sobre produtos industrializados - IPI, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços interestaduais e intermunicipais de transportes, e de comunicação- ICMS, e o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana-IPTU.

Ambos são impostos reais e indiretos, tendo em vista que a repercussão econômica do tributo não recai sobre aquele que recolhe o imposto, mas sobre terceiro denominado contribuinte de fato. Ou seja, o seu dimensionamento é a partir de característica do objeto a ser tributado, e não da pessoa sujeita a tributação.

O critério a ser utilizado por meio da seletividade que o mesmo esteja em consonância com a Constituição e não entre em desacordo com outros objetivos por ela indicados.

Pela seletividade, a tributação não será tão gravosa quanto maior for o grau de essencialidade do produto. Tem sua intenção voltada para que os bens necessários a uma

¹⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p.109

¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.109

sobrevivência digna sejam tributados por alíquotas bem menores, enquanto que para os supérfluos sejam tributados por alíquotas mais agravantes.

Com relação a descrição dos impostos relativa a adoção da seletividade do IPI, o critério é obrigatória, conforme dispõe o artigo 153, §3º, I da CF/88, entende Machado¹⁷ que o imposto deve ter alíquotas diferentes para produtos diferentes, tomando-se como critério para uma maior ou menor onerosidade a essencialidade dos referidos produtos. Quanto mais essenciais, menor deve ser a alíquota.

Outros critérios podem ser utilizados aliados ao da essencialidade dos produtos a serem tributados, pois haveria a possibilidade de ser utilizada alíquotas diferenciadas tendo como base critérios ambientais, como bem exemplifica Machado¹⁸ um produto essencial não poderia ser tributado de forma mais pesada a partir de um critério ambiental, mas dois produtos igualmente essenciais poderiam ter alíquotas um pouco mais elevadas ou reduzidas em razão de haver sido usado ou não material nocivo ao meio ambiente em sua fabricação. Que não desfigure a sintonia com a essencialidade.

Quanto ao ICMS, de acordo com o artigo 155, § 2º, III da CF/88, tem referência à seletividade, mas dispõe que poderá aplicar-se a seletividade, ou seja dando conotação que o critério da adoção de alíquotas seletivas seria uma faculdade concedida ao legislador.

Diante disto, a partir da promulgação da Constituição os Estados-membros adotaram alíquotas seletivas para o ICMS, no entanto sem qualquer respeito ao critério da essencialidade, inclusive estabelecendo critério de percentuais mais altos para itens de maior essencialidade, tais como a energia elétrica, enquanto que a generalidade das mercadorias não essenciais é onerada por alíquotas bem menores.

Entende Machado¹⁹ o “poderá” como significando “deverá”, mas essa não parece ser a melhor interpretação para o texto em comento. Os Estados-membros preferem instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos ou serviços. No entanto, utilizando-se do critério da seletividade, há de ser observado que não é facultativo, pois a sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações.

Sobre o tema, Alexandre²⁰: aponta que, o objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2017, p.101.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2017, p.102.

²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2017. p.149

contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais devendo justamente por isso, estar sujeito a uma suave ou inexistente carga tributária.

Com relação ao IPTU, de acordo com o artigo 156,§1º, II da CF/88, também se reporta à seletividade, no entanto enuncia a idêntica idéia utilizando-se de outros termos, disponibilizando-se de que o imposto poderá ter alíquotas “diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”. Assim, pelo simples fato de o imóvel ser de utilização comercial ou residencial, pode possibilitar a cobrança do imposto com alíquotas maiores para o de uso comercial, pois seriam considerados de exploração de atividade econômica, tendo em vista que gera riqueza aos seus proprietários, não havendo esse tipo de consideração para os imóveis de uso residencial.

Necessário se faz ressaltar que, a seletividade tem sintonia com o princípio da igualdade, pois é uma maneira de tratar diferentemente pessoas em situações diferentes, no entanto, este critério deve estar em consonância com a Constituição, tendo em vista que não deve entrar em conflito com o que foi apontado por ela.

Assim, Segundo Machado²¹ com relação ao IPTU, podem ser usados outros critérios para a seletividade ligados à preservação do patrimônio histórico, ao meio ambiente urbano, a arborização da cidade etc. Mesmo antes da edição da EC 29/2000²² o STF já havia reconhecido a possibilidade de esse imposto ser seletivo.

O importante de tudo que foi consignado, é de se observar neste momento é que a seletividade, enquanto concretizadora da capacidade contributiva, ao utilizar sua forças para estímulo da produção e circulação de bens e serviços essenciais à sociedade, em detrimento de outros, considerados supérfluos, atua em um nítido propósito extrafiscal, determinando diretamente a adoção de comportamentos de mercado, de modo a materializar os princípios constitucionais consagrados pelo Estado Social, através da utilização de instrumentos tributários.

Cabe aqui observar que, haveria a adequação do mandamento da capacidade contributiva à disponibilidade econômica do contribuinte, pois no que tange aos bens supérfluos, haveria de certo modo atendimento quase que integral no que toca ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que bens de luxo são consumidos quase que exclusivamente por pessoas de posse financeira elevada.

²¹ Machado, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. São Paulo: Atlas, 2017, p.102.

²² STF, 1ª T., RE 229.233/SP, Rel.Min. Ilmar Galvão, j. em 26/3/1999, v.u., DJ de 25/6/1999, p.33

No que tange aos bens essenciais, observamos uma diferença considerada, visto que tais bens são consumidos por toda sociedade, ricos ou pobres. Assim, pessoas de posses financeiras mais elevadas que venha a comprar um saco de farinha, pagaria a mesma quantidade de imposto que um trabalhador que percebe um salário-mínimo. Cabe aqui perceber que faltaria correspondência do tributo com sua capacidade contributiva.

Na oportunidade, cabe aqui ressaltar que a seletividade é sem prova de dúvidas um dos modos de por em prática a capacidade contributiva, haja vista que mesma traz importante benefícios, visto inclusive sua aceitação da aplicabilidade pela doutrina e jurisprudência.

Sua função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem, pois ao se deparar com um bem de maior essencialidade, a alíquota será menor e, pela lógica, se for um bem de menor essencialidade, a alíquota é maior. Esses incidentes são considerados para os tributos indiretos em que o ônus tributário repercute no consumidor final. Com isso, as técnicas do princípio da seletividade visam promover justiça fiscal com a perseguição da justiça social.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, compreende-se que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da justiça fiscal. Confere, portanto, justiça à tributação, de maneira que o ônus de contribuir para a manutenção do Estado seja maior para aqueles que disponham de mais recursos, pois nada mais justo do que impor uma tributação maior àqueles que tem mais condições de contribuir, respeitando a viabilidade da atividade econômica de cada um.

Pode-se afirmar que é um importante instrumento de solidariedade social, eis que promove uma redistribuição da riqueza, que sai dos bolsos dos mais condicionados para ser reincorporada à própria sociedade na forma de bens e serviços públicos que se destinam aos necessitados.

Constata-se que a isonomia guarda grande semelhança com a capacidade contributiva, no entanto, são princípios que não se identificam, dado que a isonomia atua na comparação de situações de sujeitos passivos e não responde à análise individual da correspondência da tributação com a capacidade de o indivíduo contribuir para o Estado e a Sociedade.

Difere, apesar da inclusão no mesmo dispositivo constitucional, da pessoalidade, porque a pessoalidade trata da vinculação do fato gerador do tributo com as circunstâncias de pessoalidade.

A progressividade, a proporcionalidade e a seletividade são formas de aplicação do princípio da capacidade contributiva, atendendo, em maior ou menor grau, à necessidade de

correspondência entre o grau de riqueza do sujeito passivo e a tributação que lhe é imposta.

Por fim, a despeito da crítica feita pela doutrina, o Supremo Tribunal Federal entende pela possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRASIL.Supremo Tribunal Federal.ADI-MC/DF nº 1075, Rel.Min.Celso Mello, *DJ* de 24.11.2006.

BRASIL.Constituição Política do Império do Brazil.Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%20ao.htm>.Acesso em:20 dez.2017.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional e tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017.

COSTA, Regina Helena. *Curso direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CONTI, José Mauricio. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____.Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%20ao.htm>. Acesso em: 20 jul. 2017.

_____.Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%20ao.htm>. Acesso em: 20 jul. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva.*Tratado de direito financeiro*. São Paulo:Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

STF, 1ª T., RE 229.233/SP, Rel.Min.Ílmar Galvão, j. em 26/3/1999, v.u., DJ de 25/6/1999.