

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Iraci de Oliveira Kiszka¹

Resumo

Objetivou-se com a pesquisa apresentar reflexão sobre a possibilidade de o Estado auferir receitas derivadas, por meio dos tributos, observando-se o princípio da capacidade econômica do contribuinte, garantia fundamental, sem imposição de encargos fiscais excessivos, desde que haja adequação dos gastos públicos com as necessidades legítimas do Estado, conseqüentemente mantendo suas contas financeiras em perfeito equilíbrio, com programas e metas de governo sustentáveis e dentro dos limites das necessidades públicas, evitando-se gastos supérfluos decorrentes da contratação de *comissionados* para ocupar cargos privativos de servidores de carreira (artigo 37, incisos II e V, CF/88).

Palavras-chave: capacidade econômica, dignidade, comissionado, gastos supérfluos

¹ Procuradora do Município de Diadema/SP, especialista em Direito Tributário, pelo Centro de Extensão Universitário (CEU); em Direito da Seguridade Social, pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo; em Direito Constitucional, pela Universidade Gama Filho; e em Direito Administrativo, pela Universidade Estácio de Sá

1. Introdução

É intrínseco ao Estado Democrático de Direito a elaboração de leis pelo Poder Legislativo em harmonia com os princípios fundamentais constitucionais, bem como em observância aos direitos e garantias fundamentais insculpidos na Constituição Federal².

O Estado, na economia capitalista, para obter recursos financeiros, ou seja, receitas públicas derivadas, com o propósito de realizar atividades essenciais destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, valeu-se do instrumento da tributação. (COELHO, 2009)

Por conseguinte, para dar garantia e segurança jurídica ao contribuinte contra arbitrariedade na instituição do tributo, a Constituição Federal de 1.988 traçou a regra-matriz tributária, de observância obrigatória pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, impôs limites ao poder de tributar e determinou, no artigo 145, § 1º, CF/88 que o legislador ao instituir impostos deve ter como critério o princípio da capacidade econômica.

O escopo do princípio da capacidade contributiva é o de mensurar a aptidão econômica do cidadão para contribuir, por meio de pagamento de impostos, com as despesas do Estado, para realização de suas atividades essenciais e gerais, tais como: saúde, educação, enfim, para cumprir os princípios fundamentais Constitucionais, como o princípio da dignidade da pessoa humana, assegurado no artigo 1º, da CF/1988. Desse modo, a tributação graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte é uma técnica encontrada para atingir o ideal de justiça fiscal.

² KISZKA, Iraci de Oliveira. Responsabilidade Civil do Estado por atos legislativos municipais no âmbito tributário". Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXIV, Nº. 000064, 01/12/2014. Disponível em: <http://semanaacademica.org.br/artigo/responsabilidade-civil-do-estado-por-atos-legislativos-municipais-no-ambito-tributario>. Acessado em: 14/09/2015.

Referido princípio *assegura* o contribuinte, Amaro³ (2007), contra uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva), evitando-se comprometer os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, por entender que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Sobre o tema, Carrazza⁴ (2009, p.94) leciona que “Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos *cumpram*, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social.” (destaquei)

Entretanto, o tributo, por ser uma norma de rejeição social⁵, prevalece à necessidade da norma sancionatória para que os cidadãos *cumpram* seus deveres de solidariedade fiscal, ou seja, “a sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como conseqüência o desejo popular de descumpri-la.” (MARTINS, 2013, p.689)

A inobservância do legislador ordinário ao instituir impostos de natureza fiscal em desrespeito ao princípio da capacidade econômica fere princípios fundamentais (artigo 145,§ 1º, CF/88) bem como direitos e garantias fundamentais constitucionais e, pode ser objeto de controle constitucional, Machado (2007)⁶ tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por um dos legitimados indicados no artigo 103, com fundamento legal no artigo 102, I, ‘a’, ambos da CF/88, controle concentrado, com o objetivo de expurgar do ordenamento jurídico a norma inconstitucional; como em qualquer das ações nas quais são apreciadas as questões tributárias: ações declaratórias de inexigibilidade de crédito tributário, ações anulatórias de débitos tributários, mandado de segurança, embargos à execução fiscal.

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 13. ed.São Paulo:Saraiva, 2007, p.138

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 25. ed.São Paulo:Malheiros, 2009, p. 94

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O tributo à luz do direito, da política e da economia” in Direito Empresarial e outros estudos em homenagem ao prof. José Alexandre Tavares Guerreiro. Castro, Rodrigo Rocha Monteiro de; et al (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2013

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007:70

Para se compreender a idéia contida no princípio da capacidade econômica, se faz necessário discorrer ainda que sucintamente sobre a evolução histórica da transição do Estado Medieval para o Estado Moderno e o início do capitalismo (despatrimonialização do Estado) e a influência dos filósofos iluministas, dentre eles Adam Smith que ficou mundialmente conhecido pela análise das principais características de um sistema tributário eficaz. No Brasil, observa Torres (2009), que coube a José da Silva Lisboa, Visconde de Cairu, adaptar à realidade local (período de transição da condição colonial para o Estado imperial) às idéias do liberalismo de Adam Smith.

Objetivou-se com a pesquisa trazer à reflexão⁷ a possibilidade do Estado auferir receitas derivadas, por meio dos tributos, sem imposição de encargos fiscais excessivos e observar as garantias fundamentais dos contribuintes previstas na Constituição Federal, em especial o princípio da capacidade econômica, mantendo suas contas financeiras em equilíbrio, com programas e metas de governo sustentáveis e dentro dos limites das necessidades públicas, evitando-se gastos supérfluos com contratação de *comissionados*⁸ para ocupar cargos privativos de servidores de carreira (artigo 37, incisos II e V, da CF/88)⁹.

O fato de que a imposição tributária representa apropriação de bens dos cidadãos para duplo atendimento das necessidades legítimas do Estado, enquanto representante do povo de uma nação, e daquelas menos legítimas ou sem nenhuma legitimidade dos detentores do poder, traz elemento de relevo indiscutível para a concepção de uma adequada teoria tributária. (MARTINS, 2013, p.682).

A metodologia de pesquisa foi realizada por meio de doutrina, leis e jurisprudência.

⁷ Branco, Leo. **Capitalista também é cidadão**. "O discípulo de Lemann conquista o mundo". São Paulo: Abril, Revista Exame. Edição 1100. Ano 49, nº 20, 28/10/2015, p.42

⁸ KISZKA, Iraci de Oliveira. Administração Tributária: Comissionados à luz do inciso XXII, do artigo 37, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXV, nº 000071, 28/08/2015. Disponível em <http://semanaacademica.org.br/artigo/administracao-tributaria-comissionados-luz-do-inciso-xxii-do-artigo-37-da-constituicao-da>.

⁹ FUJITA, Décio Seiji. "Terceirização de mão - de obra nos moldes preconizados pelo artigo 18, § 1º, da lei de responsabilidade fiscal". Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXV, nº 000072, 03/09/2015. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/terceirizacao-de-mao-de-obra-nos-moldes-preconizados-pelo-artigo-18-ss-1o-da-le-de>>. Acessado em: 15/09.2015.

1. Evolução histórica

Impôsto do Imperador

[...] Mostrai-me a moeda com que se paga o imposto! Apresentaram-lhe um denário. Perguntou Jesus: “De quem é esta imagem e esta inscrição? “De César”, responderam-lhe. Disse-lhes então Jesus: “Daí, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.” (Evangelho de SÃO MATEUS 21-22, p. 1311) ¹⁰

Com a transição do Estado Medieval¹¹ para o Estado Moderno¹² influenciado pelo pensamento dos filósofos¹³ iluministas¹⁴ (século das luzes) inicia-se a chamada despatrimonialização do Estado e do poder que substitui progressivamente, as rendas senhoriais por impostos que possibilitem a despesa do governo: é o começo do capitalismo.

¹⁰ Bíblia Sagrada. 77ª ed. “Ave Maria” Ltda. São Paulo – revista por Frei João Pereira de Castro, O.F.M., e pela equipe auxiliar da editora.

¹¹ BATISTA, Neusa Chaves. *O Estado Moderno: da gestão patrimonialista à gestão democrática*.

Idéia de que o poder do Estado era originado de Deus - O Estado medieval é propriedade do senhor, é um *Estado Patrimonial*: é patrimônio do monarca, do marquês, do conde, do barão, etc.. O senhor é dono do território, bem como de tudo que nele se encontra (homens e bens): pode vendê-lo, dá-lo de presente, cedê-lo em qualquer momento, como se fosse uma área de caça reservada.

¹² _____. *O Estado Moderno: da gestão patrimonialista à gestão democrática*.

Estado moderno demarca uma identificação absoluta entre o Estado e o monarca, o qual representa a soberania estatal separando o *bem público* do *bem privado* (separação entre espaço público e o espaço privado).

Estas características é que vão dar início a chamada *despatrimonialização* do Estado e do poder que substitui progressivamente, as rendas senhoriais por impostos que possibilitem a despesa do governo. A partir desse processo ocorre, no plano jurídico, a separação entre direito público e direito privado; no plano administrativo constituição de uma burocracia racional; no plano militar, a formação de um exército permanente custeado por rendas públicas; no plano financeiro, a separação entre rendas e patrimônio estatal dos governantes e funcionários.

¹³ **John Locke** (1632-1704): filósofo inglês; **Voltaire** (1694-1778): François-Marie Arouet, escritor francês, crítico do absolutismo e dos privilégios da Igreja e da nobreza. **Montesquieu** (1689-1755): Charles Louis de Secondant, barão de Montesquieu. Considerado o pai do liberalismo burguês foi jurista, filósofo e escritor. Em sua principal obra O Espírito das Leis, expôs sua teoria da divisão do poder político em Poder Legislativo – elabora e aprova as leis; Poder Executivo – executa as leis e administra o país; Poder Judiciário – fiscaliza o cumprimento das leis. Suas idéias influenciaram a organização de praticamente todos os governos pós-Revolução Francesa. **Jean-Jacques Rousseau** (1712-1778): filósofo francês, nascido na Suíça; suas principais obras foram: Discurso sobre a Origem da Desigualdade entre os Homens e Contrato Social. Democrata, defendeu a igualdade entre os homens; afirmava que o poder político emana do **POVO**; exerceu grande influência na Revolução Francesa e na filosofia dos séculos posteriores

¹⁴ ILUMINISMO. Disponível em: <http://www.historiamais.com/iluminismo.htm>, acesso 22.08.2015

A intervenção do Estado nas questões econômicas foi censurada pelos economistas fisiocratas¹⁵, iluministas, os quais sustentavam a liberdade total nas atividades econômicas, dentre eles Adam Smith. (1723-1790).

Adam Smith, filósofo e economista, Século XVIII, em sua obra *Investigação da Natureza e Causa da Riqueza das Nações*, publicada pela primeira vez em 1776, ficou mundialmente conhecido pela análise feita acerca das principais características de um sistema tributário eficaz, de onde decorre as quatro máximas em relação aos tributos em geral: igualdade, certeza, conveniência e eficiência, ensina Viggiano.¹⁶

A transição do patrimonialismo para o capitalismo ensina TORRES¹⁷, se caracterizou pela idéia de que o imposto deveria se basear na capacidade contributiva de cada cidadão, princípio que se transformou em um dos pontos cardeais do liberalismo na obra de Adam Smith, preconizado pelo economista alemão Von lusti¹⁸, e nos textos jurídicos fundamentais, como a Declaração dos direitos do Homem.

Smith¹⁹, em sua obra *A Riqueza das Nações*, defendia, como efetivação da justiça da imposição tributária, que todos devessem contribuir para as despesas públicas “na razão de seus haveres”, sendo que no atendimento ou não desta máxima residiria a chamada “igualdade ou desigualdade da tributação”.²⁰

¹⁵ **François Quesnay** (1694-1774), **Robert Turgot** (1727-1781), **Vicent Gournay** (1712-1759), **Adam Smith** (1723-1790) e **David Ricardo** (1772-1823).

¹⁶ VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. *Justiça Tributária e Capacidade Contributiva: Análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker*

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro. Renovar.2009, p.93

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

¹⁹ Apud Costa, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. Malheiros. São Paulo. 2003

²⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário -...*, 2ª Ed., PP. 23-24, apud Costa, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2003. As célebres máximas de Adam Smith são as seguintes: “a) Os súditos de cada Estado devem contribuir para a sustentação do Governo, tanto quanto possível em proporção de suas faculdades, isto é, em proporção à renda que eles desfrutam sob a proteção do Estado. B) A taxa ou porção de imposto [sic] que é obrigado cada indivíduo a pagar deve ser certa e não arbitrária. C) Todo tributo deve ser percebido na época e da maneira presumivelmente mais cômoda para o contribuinte. D) Todo imposto deve ser estabelecido de modo que tire do bolso do povo tão pouco quanto possível além do que traga para o Tesouro Público” (cf. Carlos Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*, v. III, p. 267).

As idéias iluministas influenciaram movimentos como a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo Luiz XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos (1789); a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da “derrama” (1789) e a Independência dos Estados Unidos.

O princípio da capacidade contributiva ficou por um longo período obscurecido em razão do surgimento dos positivismo, observa Torres (2009)²¹, transferindo-se a reflexão do campo do direito para o da ciência das finanças. A justificativa dos impostos prossegue Torres, passou a se cifrar na legalidade ou na vontade do dirigente, revestindo a relação entre o Estado e o cidadão as características de relação de poder ou de relação *ex lege*.

Reapareceu, conforme analisa Torres, (2009) nas últimas décadas a preocupação com o princípio em análise, fazendo remissão expressa à capacidade econômica a Constituição da Itália (1.947) e da Espanha (1.978). As reformas tributárias realizadas nos Estados Unidos (governo Reagan), na Inglaterra e na Alemanha notam-se a preocupação de ajustar os respectivos sistemas tributários ao princípio da capacidade contributiva.

Segundo Becker (2007) não é difícil identificar na linha da evolução histórica a antiguidade da fórmula da distribuição dos encargos públicos, segundo um critério que se refira às atividades individuais, entretanto, o mesmo não acontece quanto a origem e o desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva, trasladada numa concretude coerente e sistemático de doutrinas, deduzidas de claros e lógicos postulados:

Ora, se facilmente se consegue constatar antiguidade da formulação do cânone distributivo dos ônus públicos, segundo um critério que se refira às atividades individuais, não é com igual facilidade que se poderá fixar, de modo claro e preciso, a origem e o desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva, tornada como um corpo coerente e sistemático de doutrinas, deduzidas de claros e lógicos postulados. (BECKER, 2007, p.513).

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro. Renovar.2009

Tomada em si mesma, a locução ‘capacidade contributiva’ – salienta²² Emilio Giardina– significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário.” (BECKER, 2007, p.511)

O fundamento do princípio da capacidade contributiva “se origina no ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica²³.” (BECKER, 2007, p.509)

Prossegue o autor citando autores renomados quanto a discussão do princípio da capacidade contributiva:

Machiavelli discutia sobre o princípio de capacidade contributiva²⁴ e também BODIN, BOCERUS, BESOLD, KLOCK, BOTERO ao mesmo princípio se referiam. Sobre o princípio da capacidade contributiva, GUICCIARDINI fundamenta suas célebres considerações a respeito do imposto progressivo, com rara antevisão das modernas doutrinas. (BECKER, 2007, p.509).

Sublinha Becker, em que pese os princípios elaborados por aqueles autores, não enfrentava uma visão de organização financeira sobre o enfoque de repartição dos encargos públicos, continua dizendo que:

[...] a enunciação de tais princípios tinham por escopo reafirmar a norma da generalidade do dever tributário, freqüentemente violada pela legislação e pela praxe fiscal de uma época onde dominavam privilégios e franquias de toda a espécie. Outrossim, eles manifestavam sua repulsa à profunda iniquidade dos sistemas tributários então vigentes, fundados sobre a capitação, e que violam os mais elementares princípios da justiça distributiva. (BECKER, 2007, p.510)²⁵.

Muito se discutia quanto a natureza²⁶ da capacidade contributiva, circunscrevendo os juristas em duas correntes adversos: natureza programática: regra vazia de juridicidade; e regra de conduta: à qual falta coercibilidade:

²² BECKER, Alfredo Augusto in Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 511

²³ Emilio Giardina, Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva, Milano, 1961, p.6, nota 8; Jones, The Nature and First Principle of Taxation, London, 1914, PP. 52-53 apud Becker, Alfredo Augusto in Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007

²⁴ Emilio Giardina, Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva, Milano, 1961, p. 7: Garino-Canina, “Il pensiero finanziario di Nicolo Machiavelli”, in Problemi di Finanza Fascista, Bologna, 1937, p. 161 e ss. apud Becker, Alfredo Augusto in Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto in Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 510

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto in Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 517

Natureza programática - “Não obriga, nem o legislador ordinário, nem o juiz. Oferece uma orientação respeitável, porém não coercível. Recomendação sedutora destinada a apaziguar nostalgias de uma Justiça impraticável²⁷. (BECKER, 2007, p.517)

Natureza jurídica: esta corrente doutrinária considera a regra constitucional uma genuína regra jurídica.

Regra jurídica que *vincula o legislador ordinário*, obrigando-o a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. A desobediência pelo legislador ordinário desta regra jurídica constitucional provoca a *inconstitucionalidade* da lei tributária.²⁸ A regra de conduta, juridicizada pela regra jurídica constitucional em foco, *também se dirige ao juiz*. Este fica obrigado a investigar se os fatos (previstos na hipótese de incidência como signo presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável) ainda continuam a admitir tal presunção em cada *caso concreto singular*. Se a resposta for *negativa*, o juiz está juridicamente obrigado pela regra constitucional a “deixar de aplicar” a lei tributária (mais precisamente: o juiz deverá concluir pela irrealização da hipótese de incidência e, pois, não haver ocorrido a incidência da regra jurídica tributária)²⁹. (BECKER,2007,p.518) - itálico no original.

²⁷ No sentido da natureza apenas programática: Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., Rio de Janeiro, 1960, nº 23, PP. 74-73 e também na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, Rio de Janeiro, 1951, p.445; Pontes de Miranda, *Comentários À Constituição de 1946*, 3ª ed., vol. VI, Rio de Janeiro, 1960, p. 427; Carlos Maximiliano, “Comentários `Constituição Brasileira”, 5ª ed., vol. III, Rio de Janeiro, 1954, nº 638, p.269; Fernando Arché-Domingo, “Consideraciones sobre El Hecho Imponible”, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. X, Madrid, setembro, 1960, nº 39, p. 565; A.D. Giannini, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, p.74-76; Gustavo Ingrassio, “ I tributti nella nuova Costituzione italiana”, in *Archivio Finanziario*, vol. I, 1950, p. 158 e SS. Especialmente p. 163; B. Cocivera, *Principi di Diritto Tributario*, voll, Milano, 1959, PP. 30-32; Salvatore Bartholini, *Il Principio di Legalità dei in Matriadi Imposte*, Cedam, 1957, p.105; Dertilis, “Le príncipe de La justice fiscale dans lés constitutions helléniques”, in *Archivio Finanziario*, vol II, 1951, PP 96, 98; Romanelli-Grimaldi, “Metodología Del derecho financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XI, Madri, junho de 1961, fasc. 42, PP. 757-58; Amorth, *La Costituzione Italiana*, Milano, 1948, p. 70; Crosa, *Corso di Diritto Costituzionale*, parte II, *La Costituzione*, Torino, s.d.,p. 70; Pergolesi, *Diritto Costituzionale*, Padova, 1959, p. 619; Biscaretti di Ruffia, *Diritto Costituzionale*, Napoli, 1958, p. 625; Ambrosini, *Diritto Costituzionale*, Roma, 1950, p. 34; D’Eufemia, *Elementii di Diritto Costituzionale*, Roma, 1950, p. 34; D’Eufemia, *Elementi di Diritto Costituzionale*, Napoli, 1950, p.170; Mazziotti, *Il Diritto di Lavoro*, Milano, 1956, p. 47; Balladore-Pallieri, *La Nuova Costituzione Italiaa*, Milano, 1948, p. 63; e in *Diritto Costituzionale*, Milano, 1959, PP. 381-82; A,D’Angelillo, *Le Frodi Fiscali*, vol. II, Milano, 1952, p.351; Giorgetti, “I principi tribuari nella nuova Costituzione italiana”, in *Il Risparmio*, 1956, p. 525 e SS.; AsterRotondi, “Spigolature di Giurisprudenza in rapporto Allá cosiddetta interpretazione funzionale dellele gitributarie”, in *Archivio Finanziario*, vol.II, Cedam, 1951, p. 447 e ss.

²⁸ Neste sentido: Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2ª ed., Rio de Janeiro, 1960, PP. 279-80, 289, 335-36; Emilio Gardina, *Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, PP. 428-31, 437-44; A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Milano, 1957, tomo 1, PP. 222.23; Arnaldo de Valles, “Limiti costituzionali alleleggitributarie”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, 1958, parte 1, p.7, especialmente PP.9-10; Cereti, *Corso di Diritto Costituzionale*, Toriro, 1958, p. 321. Apud Becker, ob. cit. P. 518

²⁹ Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2ª ed., Rio de Janeiro, 1960, PP. 279-80,289, 337; Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, 1959, p. 30, nº 36; Emilio Gardini, *Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, PP.

Becker (2007) critica ambas as teorias quanto a natureza da regra constitucional em análise e afirma que, inexiste uma terceira natureza nem tampouco admite ou sugere uma natureza híbrida, e 'em síntese diz que o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma *genuína regra de Direito Natural*. ' (itálico do autor)

Quanto a natureza programática, esclarece referido autor, que o equívoco é negar *qualquer* eficácia jurídica à regra constitucional quando na verdade é possível constatar um *mínimo de certeza e praticabilidade* que revelam sua juridicidade e que delimitam o *restrito* campo de sua eficácia jurídica. (itálico no original).

Diametralmente oposta, assinala o mesmo autor, que o desacerto da teoria da natureza jurídica é estender a eficácia jurídica da regra constitucional de modo:

[...] a abranger o *juiz* no momento em que este analisa os fatos signos presuntivo de renda ou capital, em cada caso *concreto singular* e em relação a um determinado contribuinte. O juiz pode declarar a inconstitucionalidade da lei tributária exclusivamente sob o *ângulo do legislador ordinário* e nunca sob o ângulo de um determinado indivíduo que realizou a hipótese de incidência no caso singular. O juiz está juridicamente obrigado a declarar a inconstitucionalidade da lei tributária se o legislador tiver escolhido para composição de sua hipótese de incidência fatos que *não* são signos presuntivos de renda ou capital acima do indispensável.³⁰ Entretanto, se a hipótese de incidência atendeu à regra constitucional, por ser uma *presunção* de renda ou capital acima do indispensável, então, o juiz não poderá nunca "deixar de aplicar" a lei tributária (não poderá deixar de reconhecer a incidência da regra jurídica tributária), mesmo que aquela *presunção* não se realize num determinado caso concreto singular. Permitir que o juiz, em cada caso concreto singular e sob o fundamento acima indicado "deixe de aplicar" a lei tributária, significa:

- a) Perder toda a certeza e praticabilidade do Direito;
- b) Desconhecer que a criação da regra jurídica necessariamente deforma a realidade e lhe imprime um determinismo artificial;
- c) Substituir o Direito pela Moral;
- d) Confundir validade e justiça da regra jurídica;
- e) Inverter toda a fenomenologia jurídica, pois, a referida regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica à da regra jurídica que estabelece *presunção juris et de jure*. (BECKER, 2007, p.519).

446-47: A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Milano, 1957, tomo I, PP. 222-24,1257. Ver ns. 131-132

³⁰ Becker, ob. cit. O mínimo de renda e capital indispensável não fica ao arbítrio do juiz; ver ns. 139-140

No Brasil, as vicissitudes da idéia de capacidade contributiva acompanharam as do pensamento universal. Ingressou com a constituição do nosso Estado Fiscal no início do século passado, cabendo a José da Silva Lisboa, Visconde de Cairu, (1756-1835) considerado pelos historiadores o emblema de pai da economia política no Brasil, adaptar à realidade local (período de transição da condição colonial para o Estado imperial) às idéias do liberalismo de Adam Smith. (TORRES, 2009, p.93)

Obscurecido pelo positivismo durante longo anos, ressurgiu explicitamente no artigo 202 da Constituição de 1.946, na forma de regra de diretriz programática endereçada aos legisladores, com a seguinte redação: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Ficou silente nas Cartas outorgadas (1967/69). Reapareceu, expressamente, no texto do art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1.988:

Art. 145 [...]

§ 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 esse objetivo, identificados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ensina Baleeiro que o advérbio *sempre* na cláusula ‘sempre que possível’ acentua grau de imperatividade e, portanto, não atribui poder discricionário ao legislador, pelo contrário vincula o mesmo:

o art.145, § 1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixarão legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. (BALEEIRO, 1997, p. 694)

2. Conceito

A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva e que cada cidadão pague o imposto na medida de sua riqueza, conferindo conteúdo ao critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu

(*suum cuique tribuer*). 'Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.' (TORRES, 2009,p.94)

O conceito da capacidade contributiva é aplicável também às pessoas jurídicas, as quais se inserem no conceito de destinatário legal tributário, conforme ensina Costa³¹ (2003, p.108).

O princípio da capacidade contributiva é um mandamento constitucional que guia o legislador, no exercício de sua competência tributária, de elaborar a lei instituidora de impostos com finalidade de se obter por meio destes, justiça distributiva - solidariedade fiscal (art. 3º, CF/88), tendo como parâmetro o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88) e, tendo como limite o princípio do não confisco (art. 150, IV, CF/88), visando proteger o contribuinte quanto à injusta expropriação pela Fazenda Pública (art. 5º, II, XXXV, CF/88), de sua propriedade ou de seus rendimentos necessários, preservando o mínimo existencial (art. 5º, caput, CF/88) com fundamento nas condições³² para o exercício da liberdade.

3. Limitações Constitucionais ao exercício do poder de tributar

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo, conforme leciona Coêlho (2009, p.37)³³:

O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

Explica referido autor que o poder de tributar do Estado acarreta contribuições compulsórias dos cidadãos e justificado pela necessidade estatal,

³¹ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3ª ed. Malheiros, São Paulo, 2003, p.108

³² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Ed. São Paulo: Renovar, 2009, p.69

³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro, 10 ed. Forense, 2009

vem diretamente da constituição (produto da vontade popular e reflexo das ideologias predominantes no meio social).

Por conseguinte, a Constituição Federal confere ao Poder Legislativo editar as leis tributárias dentro dos limites fixados no próprio Texto constitucional.

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva não permite a incidência sobre o mínimo existencial (imunidade) nem sobre a totalidade da riqueza uma vez que a Constituição veda o confisco (art. 150, IV) bem como encontra limites no princípio da segurança jurídica, fundamento do Estado Democrático de Direito, conforme orientação do Preâmbulo constitucional.

4. Do princípio da capacidade econômica e princípios hermenêuticos

Partindo-se da idéia que o princípio da capacidade econômica é um mandamento constitucional que guia o legislador ordinário, no exercício de sua competência tributária, de elaborar a lei instituidora de impostos com finalidade de se obter por meio destes, justiça distributiva - solidariedade fiscal (art. 3º, CF/88), de modo que cada cidadão pudesse contribuir com as despesas do Estado na medida de suas riquezas, tendo como parâmetro o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88) e, tendo como limite o princípio do não confisco (art. 150, IV, CF/88).

Que referido princípio visa proteger o contribuinte quanto a injusta expropriação pela Fazenda Pública (art. 5º, II, XXXV, CF/88), de sua propriedade ou de seus rendimentos necessários, preservando o mínimo existencial (art. 5º, caput, CF/88) com fundamento nas condições³⁴ para o exercício da liberdade.

O mínimo existencial, como condição da liberdade, demanda as prestações positivas estatais de natureza assistencial e ainda revela o *status negativus*, das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Ed. São Paulo: Renovar, 2009:69

invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência é o que ensina Torres:

Algumas imunidades no mínimo existencial estão implícitas no texto maior. A constituição de 1946 (art. 15, § 1º) garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica; hoje desapareceu o dispositivo e a proteção se efetiva sob a forma de isenções do IPI e do ICMS, assegurada nas expectativas legislações. O imposto de renda não incide sobre o mínimo imprescindível à sobrevivência do declarante, nem sobre as quantias necessárias subsistência de seus dependentes, dedutíveis da renda bruta; cuida-se de imunidade do mínimo existencial, embora apareça na lei ordinária, posto que materialmente remonta à fontes constitucionais.

Outras imunidades do mínimo existencial aparecem explicitamente no texto constitucional. (TORRES, 2009, p.70)

Depreende-se que referido princípio, dentro do sistema tributário, submete-se ao princípio republicano, da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta de lei formal, segurança jurídica, do não confisco, direito ao mínimo existencial, dignidade da pessoa humana, na cláusula do Estado Social de Direito e direitos fundamentais.

5. Critérios de aferição da capacidade econômica

O modo de se mensurar a aptidão para capacidade contributiva é objetivo, tendo diversos indicadores, tais como: patrimônio, renda declarada, essencialidade do produto e outros (Baptista, 2012)³⁵. A exação tributária deve assegurar o mínimo existencial que é a menor parcela de renda necessária para a sobrevivência digna do contribuinte, ou seja, é um dos pressupostos do princípio da capacidade do contribuinte.

Dessa forma, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e seus dependentes econômicos declarados no imposto de renda. Entende-se como necessidades vitais a garantia de salário-mínimo, capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua

³⁵ BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Tributária e Solidariedade Fiscal. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva*. 1ª Ed. 2012 – São Paulo- Letras Jurídicas

família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, ou seja, são os direitos sociais previstos no art. 6º c/c inciso IV, do art. 7º da CF/88.

Nesse sentido, Carraza apud Baptista (CARRAZA, 2002, p.91):

A propósito, a EC n. 26/2000, dando nova redação a este art. 6º, acrescentou, aos direitos sociais, “a educação” e a “moradia”. Agora, todas as pessoas têm direito a estes bens da vida. O acréscimo – aparentemente inócuo e que tem provocado as chacotas de muitos-acarreta, no mínimo, uma consequência jurídica: permitir que as despesas com educação regular (aí incluída a universitária) e alugueres de imóveis para moradia venham integralmente deduzidas do montante a pagar de IR- Pessoa Física. Com efeito, se todos têm direito constitucional subjetivo à educação e a moradia e se, para usufruí-lo, uma dada pessoa vê-se compelida a, respectivamente, pagar uma escola particular e locar um imóvel urbano, a ordem jurídica garante o total abatimento destas despesas, por ocasião do ajuste anual.

6. Da base de cálculo e alíquota

A base de cálculo deve referir-se à capacidade contributiva absoluta ou objetiva, tendo em vista que objetiva-se medir a expressão econômica do fato descrito na hipótese de incidência. À alíquota deve ser adotada a técnica da progressividade e não pode ser tão elevada a ponto de determinar a perda da propriedade, pois a Constituição proíbe utilizar a tributação com efeito de confisco (artigo 150, IV, CF/88).

Quanto a justificativa do imposto progressivo, conclui (UCKMAR, 1976, P.84)³⁶: “com o fim de realizar um sistema equânime distributivo dos encargos fiscais, é necessário haver impostos diretos pessoais com alíquota progressiva e impostos indiretos (excluindo da tributação os gêneros de primeira necessidade), com alíquotas acentuadas sobre os bens voluptuários.”

Quanto ao dever jurídico de mensurar a proporção e progressividade do tributo, nos países que conferem juridicidade ao princípio da capacidade

³⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo, revista dos Tribunais, EDUC, 1976:84

contributiva, são preciosas as lições de Becker, na qual esclarece que a violação aquela regra é inconstitucional:

Entretanto, naqueles países cujo sistema jurídico contém regra jurídica constitucional conferindo juridicidade ao “princípio da capacidade contributiva”, o legislador ordinário tem o dever jurídico de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional.

Na hipótese de ocorrer “aquela violação, a regra jurídica tributária é inválida (inconstitucional) simplesmente por ter violado uma regra jurídica constitucional e não em virtude (em se tratando de taxa) de sua proporção com o serviço prestado ou, no caso de imposto, de sua medida “confiscatória” ou proibitiva”. (BECKER, 2007,p.307)

7. Da jurisprudência

Segundo Marco Aurélio Mello, no seu artigo “Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias”³⁷ no que se refere ao princípio insculpido no artigo 145 § 1º, CF/88, esclarece que “cumpre ao Supremo interpretá-lo de modo a alcançá-las, conformando, na medida do possível, o sistema Tributário Nacional ao ideal de justiça material e igualdade, de respeito ao direito de propriedade e à liberdade de exercício de profissões e de atividades econômicas, sem impedir que sejam concretizadas políticas redistributivas.”

Entretanto, segundo o ministro, em situações paradigmáticas, conforme citações por ele trazidas, nem sempre isso ocorre:

No Recurso Extraordinário nº 586.482/RS, relator ministro Dias Toffoli, o supremo enfrentou o tema da incidência ou não da COFINS e da contribuição ao PIS sobre as vendas inadimplidas.³⁸ O recorrente buscou ver excluídos da base de cálculo das contribuições valores alusivos a vendas a prazo inadimplidas. Alegou, entre outros, a violação ao princípio da capacidade contributiva ante a ausência de exteriorização de riqueza em virtude do não recebimento do preço pactuado. Aduziu não haver substrato econômico a autorizar a tributação.

A partir de motivos exclusivamente formais, vinculados ao regime de apuração dos tributos e ao aspecto temporal dos fatos geradores correspondentes, a maioria do Tribunal manteve a exigência das contribuições mesmo em face de receitas não auferidas. Votei vencido, na companhia do ministro Celso de Mello, lembrando ser o

³⁷ MELLO, Marco Aurélio - “Interpretação constitucional e controvérsias tributárias”. Revista da Faculdade de direito da Universidade São Judas Tadeu. Nº1 (2014) <http://www.usjt.br/revistadireito/> acessado em 08.09.2015

³⁸ STF – Pleno. Recurso Extraordinário nº 586.482/RS, relator ministro Dias Tófoli, julgado em 23 de novembro de 2011, Diário da Justiça de 19 de junho de 2012.

princípio da capacidade contributiva extensivo às contribuições. Asseverei derivar desse princípio a idéia de que a incidência tributária pressupõe “vantagem, aporte de riqueza”. Citando Alfredo Augusto Becker, aponte que a simples potencialidade de ingresso de receitas não pode fundamentar a capacidade contributiva, não sendo justo o contribuinte, o qual já está a arcar com o prejuízo do inadimplemento, ter que recolher tributo sobre ingressos que não ocorreram.

No recurso extraordinário nº 388.312/MG, cuidou-se de tema relacionado a concretização do princípio da capacidade contributiva³⁹, que, segundo Mello:

Tratou-se de questionamento acerca da possibilidade de o Supremo, ante a omissão do legislador, determinar a correção monetária das tabelas de Imposto de Renda e das correspondentes faixas de isenção e dedução do imposto. A atualização monetária desses valores havia sido extinta com a Lei nº 9.250, de 1995, sendo argüida a ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Levando em conta os efeitos nefastos da inflação sobre o poder aquisitivo dos contribuintes e a disponibilidade de renda para oferecimento à tributação, consignei ter a ausência de atualização monetária implicado a inobservância da exigência do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte, “chegando-se, por via oblíqua, à majoração do tributo com desprezo ao figurino que lhe é próprio”. Revelei o pior: a inércia atacada fez com que o imposto alcançasse “os menos afortunados”, aqueles carente de capacidade contributiva, deslocando-os da situação de isenção e de proteção do mínimo existencial para a de subordinação ao tributo sem que se verificasse real acréscimo de renda ou de poder aquisitivo, piorando ainda mais a débil distribuição de riqueza.

Fui voto isolado, tendo a sempre ilustrada maioria assentado, na linha desenvolvida pela ministra Cármen Lúcia, a impossibilidade de o Supremo substituir-se ao legislador e autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto, apesar do silêncio legislativo que tornou a Carta, quanto ao princípio da capacidade contributiva, “um documento lírico”.

Conclui o ministro Marco Aurélio Mello (2014) em seu artigo:

[...] que essas decisões não tem viabilizado que o princípio cumpra a finalidade essencial de atuar como norma fundamental de justiça tributária. Presente quando exteriorizada riqueza, a capacidade contributiva pode ser compreendida como justificativa da própria tributação, do dever fundamental de contribuição. No entanto, é, ao mesmo tempo, medida dos tributos, garantia de liberdade enquanto limite da imposição e exigência de imunidade do mínimo existencial. Para alcançar esses últimos propósitos, a interpretação teleológica do princípio precisa ser reforçada pelo Tribunal.

³⁹ STF – Pleno. Recurso Extraordinário nº 388.312/MG, relatora ministra Cármen Lúcia, julgado em 1º de agosto de 2011, Diário da Justiça de 11 de outubro de 2011.

A temática é ilustrada com as ementas do Supremo Tribunal Federal que se seguem, demonstrando a importância da discussão em torno do princípio da capacidade contributiva:

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 388312 MG (STF)⁴⁰

Data de publicação: 10/10/2011

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250 /1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA** E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO. 1. Ausência de prequestionamento quanto à alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 9.250 /1995 por contrariedade ao art. 146, inc. III, alínea 'a', da Constituição da República. 2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da **capacidade contributiva** são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes. 3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo. 4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, a ele negado provimento.

STF - SEGUNDO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 614407 DF (STF)⁴¹

Data de publicação: 12/12/2014

Ementa: EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. ISONOMIA E **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**. CATEGORIA NÃO CONTEMPLADA. EXTENSÃO POR VIA JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 21.9.2007. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do que assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal. Esta Suprema Corte entende ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo concedendo benefícios tributários não previstos em lei. As razões do

⁴⁰ Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=Capacidade+contributiva> – acesso 03.09.2015

⁴¹ Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=Capacidade+contributiva> – acesso 03.09.2015

agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. Agravo regimental conhecido e não provido.

8. Teoria da carga desmedida e a concepção de uma adequada teoria tributária⁴²

Referida teoria é sustentada por Martins (2013, p.684) ao refletir que o tributo é uma norma de rejeição social, lembrando que a “teoria das formas de governo, na filosofia, tem demonstrado que o homem não é confiável no poder e tende a identificar-se com ele, tornando o povo, não o destinatário final de seu serviço, mas servidor de seus interesses.”⁴³

Prossegue MARTINS (2013, p.685), ob.cit. ponderando que “se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, nesse exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade seria desejável, à evidência, a carga tributária é certamente maior do que a necessária para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder.”

Continua o autor na obra cit.: “a carga tributária é obrigatoriamente “desmedida”, em qualquer espaço geográfico e período histórico, pela instabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste, em duas direções distintas.”

Desse modo, MARTINS, ob.cit., delineia sete aspectos nos quais a carga é sempre desmedida: 1. Objetivos e necessidades mal colocados; 2. Gastos supérfluos; 3. Contribuintes apenados; 4. Sonegação e o tratamento prático diferencial; 5. fiscalização; 6.sonegação e o aumento de receita; 7. Burocracia esclerosada que dificulta, nas suas infinitas amarras, o desenvolvimento nacional.

Conclui o autor que por ser o tributo norma de rejeição social, reflexo da teoria da carga desmedida, os princípios hermenêuticos do direito tributário,

⁴² CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; Warde Júnior, Walfridio Jorge; Guerreiro, Carolina Dias Tavares (coord.). Direito Empresarial e Outros Estudos em Homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro. São Paulo: Quartier Latin, 2013. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Tributo À Luz do Direito, da Política e da Economia” p.681

⁴³ É a conclusão a que chega Baier em seu clássico livro “The moral point of view”

que implicam restrição de direitos, são técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra o Estado, tais como: tipicidade fechada, da estrita legalidade, da reserva absoluta de lei formal, na adoção da interpretação analógica para criar tributos ou sancioná-los e da vedação a interpretações extensivas “in pejus”.

9. Possibilidade de o Estado auferir receitas derivadas sem onerar excessivamente o contribuinte

Partindo-se da teoria sustentada por Martins (2013), podemos dizer que há possibilidade do Estado auferir receitas derivadas, por meio dos tributos, sem imposição de encargos fiscais excessivos desde que haja adequação dos gastos públicos com as necessidades legítimas do Estado, observando-se o princípio da carga “desmedida” tangenciada por MARTINS, (2013, p.686-687) na qual diz que a carga é sempre desmedida, pelo menos em face de sete aspectos, os quais se transcrevem literalmente:

1. Objetivos e necessidades mal colocados. Normalmente, o contribuinte entende que a fixação de objetivos, no concernente às necessidades públicas, é feita na perspectiva de metas superiores às possibilidades governamentais, quando não mal eleitas entre as prioridades existentes. Por essa razão, o aumento de receita pretendida para atendimento de metas mal escolhidas representa, quase sempre, indiscutível fonte de atrito entre contribuinte e Fisco, nunca estando aqueles satisfeitos com os fins escolhidos.
2. Gastos supérfluos do Poder Público, decorrentes da contratação de funcionários desnecessários e de mordomias institucionalizadas, na Administração direta e indireta não lucrativa, trazem outra área de atrito, pois o contribuinte sente que o peso excessivo da receita aumentada para o inútil e supérfluo é coberto pela carga tributária acrescida. E, nos momentos mais agudos de crise econômica, a contestação é maior, pela necessidade de contenção e sacrifício exigidos pelos governos, que nunca têm a coragem de atingir a própria máquina administrativa.
3. Os contribuintes apenados. Muitas vezes, a eleição de política tributária para o desenvolvimento traz, em seu bojo, injustiças detectadas, com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros. A política brasileira de incentivos fiscais, regionais e setoriais, embora necessária, trouxe benefícios indiscutíveis a alguns empreendimentos com capacidade de aproveitá-la, mas provocou disparidades em relação a pequenos empreendimentos, sem técnica e capital de origem pra suportar carga maior, pelo

não-acesso a tais benefícios. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais, como, por exemplo, a tributação de impostos de renda em relação aos rendimentos de trabalho e aos ganhos financeiros ou de capital, distorção a justificar pela perspectiva do contribuinte de tributos sobre o rendimento do trabalho, de que paga demais, por erro de enforque público.

4. A sonegação e o tratamento prático diferencial. Outro aspecto também característico da resistência do contribuinte é aquele concernente à revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (indicação das fontes pagadoras), em relação aos que sonegam, à falta de máquina fiscalizadora eficiente, no que se sentem injustiçados e confiscados em seus recursos, para o atendimento das necessidades de uma comunidade na qual os sonegadores são também beneficiados.
5. A fiscalização, corrupção e concussão. Outra faceta, que faz o contribuinte sentir o tributo como uma penalidade, refere à fiscalização, onde a existência, ainda, em alguns setores, de agentes que pressionam para fazer “acordos” ou “vender favores”, leva-o à certeza da injustiça de uma estrutura que permite tão baixa moralidade exatora. Infelizmente, no Brasil, tal nível de desvios e crimes contra a Administração Pública chegou ao Congresso Nacional, como o ano de 2005 demonstrou.
6. A sonegação e o aumento de receita. Por fim, entre outros importantes fatores, deve-se lembrar o princípio de que a tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não arrecadável dos sonegadores, como o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam.
7. Por fim – e o mais grave – a burocracia esclerosada que dificulta, nas suas infinitas amarras, o desenvolvimento nacional.

Nesse seguimento, na tentativa de buscar soluções para o equilíbrio de contas públicas, encontramos matéria publicada na revista exame⁴⁴ edição de 28.10.2015, na qual o jornalista Leo Branco sob o título “Capitalista também é cidadão” retrata experiências no Brasil e no mundo destacando como lideranças empresariais são fundamentais para melhorar a gestão das cidades – e resolver os desafios urbanos. Diz a reportagem:

“A iniciativa privada costuma ser útil para resolver um problema crônico das administrações municipais brasileiras: a falta de planejamento. O caso de Niterói, no Rio de Janeiro, é exemplar. [...]. Em parceria com o Movimento Brasil Competitivo, fundado pelo empresário gaúcho Jorge Gerdau para fomentar boas práticas de gestão pública, os empresários redigiram uma carta de intenções ao prefeito, [...]. Dos 61 órgãos públicos, 20 foram extintos. A prefeitura cortou 1000 dos 3.000 cargos comissionados. Os esforços geraram uma economia de 40 milhões de reais, valor que permitiu quitar dívidas atrasadas e retirar a restrição ao crédito. [...].”

⁴⁴ Branco, Leo. **Capitalista também é cidadão**. “O discípulo de Lemann conquista o mundo”. Abril:São Paulo, Revista Exame. Edição 1100. Ano 49, nº 20, 28/10/2015,p.42

10. Conclusão

Do exposto, conclui-se que o legislador ao instituir imposto deve se guiar pelo princípio da capacidade econômica do contribuinte, tendo como critério de aferição indicador objetivo, de modo que a exação tributária deva assegurar o mínimo existencial para uma sobrevivência digna, capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e as de seus dependentes com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, ou seja, são os direitos sociais previstos no art. 6º c/c inciso IV, do art. 7º da CF/88.

A idéia de capacidade contributiva pode ser definida, segundo Leão⁴⁵, como a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades básicas de existência, autorizando que este excesso possa ser absorvido pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas.

Há possibilidade de o Estado auferir receitas derivadas, sem excesso de exação tributária, desde que haja adequação dos gastos públicos com as necessidades legítimas⁴⁶ do Estado, observando-se o princípio da carga “desmedida”, tangenciada por MARTINS, (2013, p.686-687) na qual diz que a carga é sempre desmedida, pelo menos em face dos sete aspectos retro descritos, bem como com um bom planejamento de gestão pública.

Exemplo atual de planejamento bem sucedido⁴⁷ é a cidade de Niterói/RJ que conseguiu o equilíbrio das contas municipais com apoio de lideranças empresariais para fomentar boas práticas de gestão pública cortando cargos comissionados, cujos esforços geraram uma economia que permitiu quitar dívidas atrasadas e retirar a restrição ao crédito.

Busca-se com este princípio a justiça fiscal, a garantia da observância da dignidade da pessoa humana como direito fundamental previsto na

⁴⁵ LEÃO, Martha Toribio. Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

⁴⁶ FUJITA, Décio Seiji. “Terceirização de mão-de obra nos moldes preconizados pelo artigo 18, § 1º, da lei de responsabilidade fiscal”, ob.cit.

⁴⁷ BRANCO, Leo. “Capitalista também é cidadão”. Revista Exame. Edição 1100. Ano 49, nº 20, 28/10/2015,p.42

Constituição e principalmente a segurança jurídica prevista no Preâmbulo⁴⁸ constitucional como objetivo do próprio Estado de Direito.

11. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.138

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2ª ed., Rio de Janeiro, 1960, PP. 279-80, 289, 337; Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro, 1959, p. 30, nº 36; Emilio Giardini, *Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, PP. 446-47; A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Milano, 1957, tomo I, PP. 222-24.1257. Ver ns. 131-132

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. “Justiça Tributária e Solidariedade Fiscal. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva”. 1ª ed. 2012 – São Paulo- Letras Jurídicas

BATISTA, Neusa Chaves. **O Estado Moderno: da gestão patrimonialista à gestão democrática**. Disponível em: http://www.pead.faced.ufrgs.br/sites/publico/eixo5/organizacao_escola. acesso 24.08.15

BRANCO, Leo. “**Capitalista também é cidadão**”. “O discípulo de Lemann conquista o mundo”. São Paulo: Abril, Revista Exame. Edição 1100. Ano 49, nº 20, 28/10/2015, p.42

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 510

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 511, 517

MATEUS, São. Bíblia Sagrada. “Evangelho de São Mateus”. “Ave Maria” Ltda. 77ª ed. São Paulo – revista por Frei João Pereira de Castro, O.F.M., e pela equipe auxiliar da editora, p. 1311.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 25ª ed. São Paulo:Malheiros, 2009, p. 94

⁴⁸ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.”

CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; Warde Júnior, Walfridio Jorge; Guerreiro, Carolina Dias Tavares (coord.). *Direito Empresarial e Outros Estudos em Homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Tributo À Luz do Direito, da Política e da Economia” p.681

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. Malheiros, São Paulo, 2003, p.108

FUJITA, Décio Seiji. “Terceirização de mão - de obra nos moldes preconizados pelo artigo 18, § 1º, da lei de responsabilidade fiscal”. *Revista Científica Semana Acadêmica*. Fortaleza, ano MMXV, nº 000072, 03/09/2015. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/terceirizacao-de-mao-de-obra-nos-moldes-preconizados-pelo-artigo-18-ss-1o-da-le-de>>. Acessado em: 15/09.2015.

KISZKA, Iraci de Oliveira. “Responsabilidade civil do Estado por atos legislativos municipais no âmbito tributário.” *Revista Científica Semana Acadêmica*. Fortaleza, ano MMXIV, Nº. 000064, 01/12/2014. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/responsabilidade-civil-do-estado-por-atos-legislativos-municipais-no-ambito-tributario>>. Acessado em: 14/09/2015.

KISZKA, Iraci de Oliveira. Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça: Lançamento de ofício. Imposto predial e territorial urbano- IPTU. Exceção. *Revista Científica Semana Acadêmica*. Fortaleza, ano MMXV, nº 000073, 15/10/2015.

disponível em: <http://semanaacademica.org.br/artigo/sumula-392-do-superior-tribunal-de-justica-lancamento-de-oficio-imposto-predial-e-territorial>.

KISZKA, Iraci de Oliveira. Administração Tributária: Comissionados à luz do inciso XXII, do artigo 37, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Revista Científica Semana Acadêmica*. Fortaleza, ano MMXV, nº 000071, 28/08/2015. Disponível em <http://semanaacademica.org.br/artigo/administracao-tributaria-comissionados-luz-do-inciso-xxii-do-artigo-37-da-constituicao-da>.

LEÃO, Martha Toribio. “Controle da Extrafiscalidade” – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28 ed. São Paulo:Malheiros, 2007, p.70

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O tributo à luz do direito, da política e da economia” in *Direito Empresarial e outros estudos em homenagem ao prof. José Alexandre Tavares Guerreiro*. Castro, Rodrigo Rocha Monteiro de; et al (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2013

MELLO, Marco Aurélio -“Interpretação constitucional e controvérsias tributárias”. Revista da Faculdade de direito da Universidade São Judas Tadeu. Nº1 (2014) <[http:// www.usjt.br/revistadireito//>](http://www.usjt.br/revistadireito//>). Acessado em 08.09.2015

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª ed. Rio de Janeiro. Renovar.2009, p.93

———**Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª Ed. rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.69

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de direito constitucional tributário**; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p.84

Legislação:

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. promulgada em 5 de outubro de 1988/obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo, Marcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 45.ed.atual. e ampl. -São Paulo:saraiva, 2011. -(Coleção Saraiva de Legislação).

Sítio eletrônico:

ILUMINISMO. Disponível em: <<http://www.historiamais.com/iluminismo.htm>>. Acesso 22.08.2015