

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE AOS TRIBUTOS VINCULADOS E AOS IMPOSTOS REAIS E INDIRETOS

Abel Henrique Ferreira¹

INTRODUÇÃO

Este trabalho não visa esgotar o estudo sobre o princípio da capacidade contributiva, tema palpitante e muito amplo. Este artigo deter-se-á em alguns aspectos do Princípio da Capacidade Contributiva, que entendemos ser mais controversos na doutrina. Estudaremos esse princípio no tocante à sua aplicação aos impostos reais e indiretos, e quanto aos tributos vinculados, de forma a demonstrar se esse princípio afeta ou não todos os tributos constantes do nosso sistema tributário.

A matéria a ser estudada ainda não é tratada de forma unânime, pois existem divergências jurisprudenciais e doutrinárias quanto à sua interpretação e aplicação. Pretendemos eleger algumas idéias de autores que estudaram o assunto e confrontá-las, de modo a tomarmos partido de uma ou outra linha de pensamento ou, em alguns casos, sugerir outro entendimento sobre o tema.

O estudo do referido princípio é muito importante, tanto pelo aspecto do Poder Público quanto pelo dos contribuintes, vez que sua utilização de forma errada poderá ocasionar prejuízos a estes. A própria Constituição impôs alguns limites à aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte, onde na nossa visão o mais importante é o que veda a utilização do tributo para fins de CONFISCO.

O estudo está organizado da seguinte forma: na primeira parte, examinaremos pontos que entendemos essenciais para melhor desenvolvermos a matéria de fundo a ser discutida, e que estão abarcados no título “noções gerais”, dividido em quatro subitens: Conceitos de Capacidade Contributiva; Tributos Vinculados e Não Vinculados; Impostos Reais e Pessoais; e Impostos Diretos e Indiretos.

Após essa visão geral sobre conceitos de capacidade contributiva e sobre tributos, passaremos à parte principal do trabalho, qual seja a de estudar a possibilidade concreta da utilização desse princípio.

Na segunda parte do trabalho, estudaremos a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, ou seja, sobre as taxas e as contribuições de melhoria. Analisaremos os dispositivos constitucionais visando a saber se o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal determinou que outros tributos que não o imposto fossem atingidos por esse princípio, ou se visou a apenas deixar ao critério do legislador a sua aplicação ou não.

Na terceira parte do trabalho, examinaremos a aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre os impostos ditos reais, considerados aqueles que incidem sobre o consumo ou patrimônio do contribuinte, tais como IPTU, ITR, IPVA, ICMS e IPI.

Na quarta parte do estudo examinaremos a possibilidade ou não da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos indiretos, entendidos como aqueles

¹ Professor de Direito Tributário e de Direito Social e do Trabalho na Faculdade São Judas Tadeu. Agente Fiscal do Tesouro do Estado, Chefe do Setor de Orientação Interna da Consultoria Tributária do Departamento da Receita Pública do Estado, ex-Juiz do TARF, Bacharel em Administração e em Ciências Jurídicas e Sociais, Especialista em Teoria Geral do Processo, em Administração Fazendária e em Direito Tributário e Mestre em Direito.

onde o contribuinte de fato é o consumidor dos produtos, mercadorias ou serviços. A dificuldade inicial para a aplicação do mencionado princípio reside no fato de que, nos casos do ICMS e do IPI, tanto os ricos como os pobres adquirem igualmente produtos e serviços.

Por derradeiro, demonstraremos algumas conclusões obtidas, algumas inclusive, demonstrando a nossa divergência em relação à doutrina dominante que tem examinado o princípio da capacidade contributiva.

1 NOÇÕES GERAIS SOBRE O ESTUDO

A capacidade contributiva é um dos princípios mais importantes do Direito Tributário, pois é através dele e de outros que o legislador e o operador do direito põe em prática um dos princípios básicos da democracia que é o da IGUALDADE, constante no caput do artigo 5º da Constituição Federal. O princípio da capacidade contributiva exige que o legislador e o operador do direito tratem igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, pois só assim o Estado poderá igualar materialmente as pessoas que vivem em seu território.

O princípio da igualdade bem como, o princípio da liberdade, assim considerados como os mais importantes em um Estado Democrático de Direito, derivam basicamente de dois tipos de fatores: os internos e os externos aos homens.

Fatores internos ao Homem são aqueles derivados de suas características pessoais, o que pode ser evidenciado através do princípio de liberdade, porquanto o homem é um ser livre por natureza.

Fatores externos ao homem são fatores impostos pela comunidade, de maneira que os homens possam viver socialmente, sem grandes conflitos, e que sejam tratados de forma igualitária. Tais fatores são caracterizados pelo princípio da igualdade. Sabemos que os homens não são iguais; porém, para que tenhamos uma sociedade mais justa, devemos nos preocupar com esse princípio, de modo que a convivência humana se dê sem grandes conflitos.

Os dois princípios antes mencionados são informadores dos demais, é dizer, os outros princípios derivam deles. Ademais, a estabilidade e o desenvolvimento de uma determinada sociedade depende da forma como são respeitados os princípios da liberdade e da igualdade.

O princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, mas também está vinculado ao princípio da liberdade. Assim, o princípio da capacidade contributiva não deve e não pode restringir em demasia a liberdade pessoal dos contribuintes, desestimulando-os a continuar crescendo e se desenvolvendo, sob pena de gerar danos ao desenvolvimento econômico e social de um determinado país.

Ao Estado não interessa dizimar sua economia, e sim, estimulá-la a continuar crescendo, com o aumento da produção e o incremento da geração de empregos. Deve buscar, num primeiro momento, retirar dos contribuintes os recursos necessários para, então, conceder a segurança, educação, saúde e outros serviços necessários ao bem estar social da população do país.

Assim sendo, o objetivo do governante, do legislador e do administrador tributário não pode ser o de retirar do contribuinte valores excessivos que venham a dilapidar o seu patrimônio, mas sim o de objetivar a retirada de valores justos, considerando a capacidade contributiva de cada membro da sua população, e evitando o imposto confiscatório.

Existem estudos econômicos a demonstrar que há casos em que o excesso de tributação pode levar o ESTADO A RECOLHER MENOS, e outros em que a diminuição da carga tributária leva o erário a arrecadar valores maiores de tributos.

Isso se explica pelo fato de que o excesso da carga tributária pode vir a desestimular certas atividades econômicas e também a afetar o poder de consumo da população, levando-se em conta que os tributos normalmente são incorporados aos preços dos

produtos comercializados. Além disso, através da tributação, pode-se também reduzir a capacidade de compra individual de cada pessoa.

1.1 CONCEITOS DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Para chegarmos ao que seja o princípio da capacidade contributiva, devemos definir a origem desse princípio, o qual, segundo a unanimidade da doutrina, deriva da obediência aos princípios da igualdade e da liberdade que são os princípios informadores, basilares de um sistema democrático.

A Constituição Federal, no § 1º do artigo 145 determina:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”.

Nesse dispositivo constitucional, observamos a sua imperatividade, no sentido de que deverá ser obedecida a capacidade econômica dos contribuintes, para a cobrança do imposto, sempre que possível.

Devemos saber o significado do princípio da capacidade econômica, se se equivale ou não ao princípio da capacidade contributiva, e, igualmente, quais suas similitudes em relação à capacidade financeira do contribuinte.

A expressão “sempre que possível”, constante no §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, também deve ser levada em conta, uma vez que não está na Lei Maior por acaso. O legislador constitucional, ao colocar tais palavras, visava a algum objetivo. Precisamos saber se “sempre que possível” deve relacionar-se com a personalidade do contribuinte ou com a possibilidade de sempre se cobrar o IMPOSTO, levando-se em conta a capacidade contributiva do contribuinte. No subitem 1.1.2, estudaremos essa expressão com maior detalhamento.

1.1.1 Distinção entre Capacidade Contributiva, Capacidade Econômica e Capacidade Financeira.

Na análise da capacidade contributiva, sempre surgem algumas dúvidas, pois muitos entendem que capacidade contributiva e capacidade econômica são expressões sinônimas.

A Constituição Federal, no § 1º do artigo 145, não menciona a expressão capacidade contributiva, e sim capacidade econômica ao determinar que “os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”. Existe outra expressão que também é utilizada, qual seja a capacidade financeira, a qual difere das outras duas expressões.

Ives Gandra², afirma que capacidade contributiva é a “capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei.”. Para o autor, a

² - Ives Gandra *apud* José Mauricio Conti, Princípios tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade, p. 34.

capacidade econômica é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder” (referindo-se ao poder tributante).

José Maurício Conti³ interpretando o entendimento de Ives Gandra, afirma que:

“a capacidade contributiva é aquela derivada de uma relação jurídica entre Fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante.”.

Afirma ainda José Maurício Conti que “a capacidade econômica, por sua vez, é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão dos seus rendimentos”.(grifo nosso).

Continuando, José Maurício Conti⁴ traz um exemplo de Ives Gandra, no qual afirma que:

“Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu; já um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem capacidade contributiva, pois ele tem rendimentos suficientes para suportar tributos, mas não há nenhuma relação jurídica que o vincule ao Fisco do país pelo qual transita. Assim, não tem capacidade contributiva neste país.”.

Nessa mesma linha de pensamento, Harada⁵, entende que:

“capacidade contributiva é aquela capacidade relacionada com a imposição parcial ou total. É a capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Já a capacidade econômica é aquela ostentada por uma pessoa que não é contribuinte, como por exemplo, um cidadão abastado, de passagem pelo país.”.

Esses exemplos dados por Ives Gandra e por Harada não se enquadram ao estudo da diferença entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que um cidadão em férias no Brasil, em princípio, não é contribuinte dos impostos sobre os quais deve-se aplicar o princípio constitucional. Para haver o pagamento do imposto, deverá haver sempre uma relação jurídica tributária que imponha ao cidadão essa obrigação. O cidadão que não tenha imóvel, que tenha renda, e que more na casa dos seus pais, não tem relação com o Fisco para efeito de pagamento de imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, mesmo tendo capacidade contributiva para outro imposto. Para fins de cobrança de imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), esse cidadão não é contribuinte, pois não tem imóveis.

A capacidade contributiva do contribuinte nunca é observada de forma total, pois que deve ser sempre visualizada em relação a cada imposto isoladamente. Nesse sentido, uma pessoa pode ter capacidade contributiva para fins de um imposto e para outro não. A pessoa pode ter capacidade para fins de pagamento do imposto de renda(IR) e não ter capacidade contributiva para fins de pagamento do IPTU.

³ - José Maurício Conti, op. cit. p. 34.

⁴ - José Maurício Conti, op. cit. p. 34.

⁵ - Kiyoshi Harada (Sistema Tributário na Constituição de 1988. SP. Saraiva, 1991) *apud* José Maurício Conti, op. cit. p. 34.

A capacidade contributiva pressupõe sempre uma relação jurídica tributária. É constatada pela renda e rendimentos, e presumida pelo patrimônio dos cidadãos, os quais serão contribuintes se tiverem acréscimo de riqueza (no caso do IR), e se tiverem imóveis (no caso do IPTU). Se o cidadão não tiver renda e rendimentos, nem patrimônio, ele não terá capacidade econômica, e, assim, não será tributado pelo Fisco.

Não concordamos com a afirmação de Ives Gandra, quando afirma que a capacidade econômica é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão dos seus rendimentos, pois tal conceito, no nosso entendimento, relaciona-se com a capacidade financeira do contribuinte. E, para efeito de pagamento do imposto, não interessa ao Fisco se o contribuinte tem disponibilidade financeira ou não. No caso do IPTU, o contribuinte pode ter um imóvel de muito valor e não dispor de rendimento suficiente para honrar seu compromisso. Contudo, tal falta de recurso não significa que o contribuinte não tenha capacidade econômica.

Para Moschetti⁶

“a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, sendo esta a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas. Assim, se, por exemplo, em face de uma exigência do desenvolvimento econômico conforme as normas e princípios da Constituição, determinada fonte de riqueza não deve ser gravada em determinada região durante certo período, falta a ela o elemento qualificante da capacidade contributiva: a aptidão para realizar o interesse público. Para realizar tal interesse, essa fonte não poder ser considerada manifestação de capacidade contributiva.”.

Nesse entendimento, Moschetti sustenta que capacidade contributiva está ligada à obrigação de pagar o imposto. Assim sendo, grandes proprietários de terras que estejam isentos do pagamento do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) teriam capacidade econômica, mas não teriam capacidade contributiva, uma vez que a lei os excluiu dessa obrigação tributária. O autor entende a capacidade contributiva vinculada à lei e, assim, nos casos em que o Estado buscar incentivar alguns setores da economia, não os tributando ou diminuindo sua tributação, não estará presente o princípio da capacidade contributiva. Uma operação normalmente incentivado pelo governo é o depósito na poupança, onde o depositante investe seu capital e é isento do pagamento do IR. Com essa medida, o governo busca ampliar a poupança do país e possibilitar o desenvolvimento de algum setor, que, no caso exemplificado, é a captação de recursos financeiros para estimular a construção civil. No exemplo, o contribuinte não deixou de ter capacidade contributiva pelo fato do ganho com o investimento em caderneta de poupança não ser tributado pelo IR, senão que apenas deixou de contribuir devido a um interesse maior do país, onde os rendimentos são menores, mas, em contrapartida, não são tributados.

O que observamos no presente caso é o conflito de princípios constitucionais, ou seja, o da capacidade econômica - onde grandes capitais ou pequenas economias são tratados de forma igual, quando deveriam ser tratados de forma desigual -, contrastando com o do desenvolvimento social e econômico, que busca dar acesso a financiamentos habitacionais à população de baixa renda e, também, o incremento de vagas de emprego, levando-se em conta que o setor de construções e obras é um dos que reage mais rapidamente quando se

⁶ -F. Moschetti (Il Principio della Capacità Contributiva. Padovam ed. CEDAM, 1973) *apud* José Maurício Conti, op. cit. pp. 34/35.

quer aumentar o número de empregos. Nesse exemplo, o legislador e o administrador público deverão usar o “dever de proporcionalidade⁷”, com o objetivo de resolver a aparente antinomia entre dois princípios constitucionais, de modo que se atinja os princípios maiores buscados pelo Estado, e, por via de consequência, o bem estar do seu povo.

Roque Carrazza⁸, proclama que, no Brasil, capacidade contributiva é o mesmo que capacidade econômica, entendendo que esta deriva de “Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades.”. Para Ricardo Lobo Torres⁹ capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, refere a Constituição Federal de 1988, mantendo a tradição da Constituição Federal de 1946, coincidindo também com a Constituição da Espanha. É, pois, capacidade de pagar (ability to pay) como dizem os povos de língua inglesa, significando que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Filiamo-nos à corrente doutrinária defendida por Carrazza e por Lobo, no sentido de que as expressões capacidade contributiva do contribuinte e capacidade econômica do contribuinte devem ser visualizadas como sinônimas. O §1º do art. 145 da Constituição Federal, ao determinar que os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, está limitando a sua aplicação aos contribuintes, ou seja, nos casos em que há relação jurídica tributária, não interessando a capacidade econômica de quem não é contribuinte.

Agostinho Toffoli¹⁰, ao tratar da definição de capacidade financeira entende que é “a disponibilidade para liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratados.”.

A definição de capacidade financeira dada por Toffoli é acertada, pois tal conceito deriva dos conceitos econômicos e contábeis, de onde se constata que a capacidade financeira vem a ser as disponibilidades do contribuinte, o constante do seu Ativo Disponível, ou seja, o existente nas contas “Caixa” e “Bancos”. Há casos em que as pessoas físicas ou jurídicas são sólidas economicamente (bens e direitos em confronto com suas obrigações) mas fracas financeiramente, pois seus valores constantes de “Caixa” e “Bancos”, ou seja, seu disponível, estão em limites muito baixos, que não lhes propiciem o pagamento das suas obrigações vencidas ou vincendas.

Destarte, torna-se fácil diferenciar a capacidade econômica da capacidade financeira das pessoas, uma vez que a primeira significa o total do patrimônio líquido do contribuinte, e a segunda, o total de valores líquidos da contribuinte, tal como dinheiro e depósitos bancários. Assim, é possível que uma pessoa tenha capacidade econômica e não tenha capacidade financeira, sendo possível também o inverso. No primeiro caso, a pessoa pode ter capacidade econômica alta (patrimônio líquido positivo) e sua capacidade financeira ser tão fraca que não lhe propicie efetuar suas obrigações vincendas. No segundo caso, a pessoa pode ter ótima situação financeira e ter uma situação econômica negativa (patrimônio líquido negativo), em razão de seu patrimônio total ser menor do que suas dívidas.

Ressalte-se, por fim, que, para efeito de aplicação do princípio da capacidade contributiva, o que deve ser levado em conta é a capacidade econômica do contribuinte, e não a financeira. Ricardo Lobo Torres já afirmara que cada um deve pagar os impostos de

⁷ - Humberto Bergmann Ávila, Redefinição do Dever de proporcionalidade, p. 158.

⁸ - Roque Antonio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 75.

⁹ - Ricardo Lobo Torres, op. cit. p. 79.

¹⁰ - Agostinho Toffoli *apud* José Maurício Conti, op. cit. p. 35.

acordo com suas rendas e patrimônio, independentemente da falta de capacidade financeira.

1.1.2 Significado da expressão “sempre que possível”, constante na norma constitucional que trata do princípio da capacidade contributiva

A expressão “sempre que possível” significa que, sempre que puder, o legislador deverá dar ao imposto o caráter pessoal, graduando-o segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

Américo Lacombe¹¹, ao concluir sua interpretação sobre o § 1º do art. 145 da Constituição Federal, afirma que: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, sendo graduados”, EM QUALQUER CASO, segundo a capacidade econômica do contribuinte.”.(grifo nosso).

A expressão “sempre que possível”, como tudo em Direito, leva os operadores do direito a interpretações diversas e a controvérsias. Parte da doutrina entende-a como sendo válida e importante, como Roque Carrazza; de outra parte há autores que a entende desnecessária, como Paulo de Barros. Segundo Roque Carrazza¹² essa norma

“...não está fazendo - como querem alguns - uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ela não está autorizando o legislador ordinário a, se for o caso de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim dever ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ela deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte.”.

Paulo de Barros¹³ entende que:

“...a cláusula inicial - sempre que possível - é totalmente despicienda. As normas jurídicas, por força da própria região ôntica sobre que incidem, não podem operar no campo das condutas necessárias ou impossíveis, remanescendo o intervalo do possível como espaço único e exclusivo para o impacto da incidência. Como decorrência inevitável, a citada cláusula é algo que deve estar presente sempre, ali onde houver uma regra de direito.”.

O referido autor aduz que o legislador e o intérprete do direito deverão sempre atuar dentro do possível, pois o Direito não incide sobre o impossível, tornando assim desnecessária a expressão “sempre que possível”. Para ele, tal expressão é vazia, não trazendo nenhum acréscimo para a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Afirma Elizabeth Carrazza¹⁴ que:

¹¹ - Américo Lourenço Masset Lacombe, Princípios Constitucionais Tributários, p. 28.

¹² - Roque Antonio Carrazza, op. cit. pp. 74/75.

¹³ - Paulo de Barros Carvalho *apud* Elizabeth Nazar Carrazza, IPTU & PROGRESSIVIDADE - Igualdade e Capacidade Contributiva, p. 65.

¹⁴ - Elizabeth Nazar Carrazza, op. cit. p. 66.

“de qualquer modo, diante desta norma constitucional, cabe ao intérprete buscar, no próprio texto da Lei Suprema, quais os impostos que deverão, necessariamente, obedecer ao princípio da capacidade contributiva (vista por seu ângulo subjetivo), quais os que o obedecerão apenas parcialmente e quais os que, pela natureza específica do fato econômico que levam em conta, não o obedecerão. Em outros termos, sempre que for da índole do imposto, a pessoalidade estará obrigatoriamente presente. A graduação, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, será inafastável nestes casos. Não é livre o legislador para obedecer, ou não, a este preceito constitucional. Na verdade, quando o imposto incidir sobre fatos econômicos relacionados com as pessoas (impostos pessoais) e, não, com as coisas (impostos reais), as características pessoais do contribuinte não poderão ser deixadas de lado pelo legislador, na criação do tributo.”

Em síntese, preconiza Elizabeth Carrazza¹⁵ que as características pessoais do contribuinte podem ser afastadas quando incompatíveis com a natureza do imposto, pois nem sempre podem ser levadas em conta na atividade impositiva do Estado.

Quando características pessoais do contribuinte são afastadas na instituição e cobrança do imposto, não estaremos aplicando o princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) ou o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) cobrado por unidade e não pelo valor do serviço, do veículo ou do imóvel, seria inconstitucional, pois não se estaria obedecendo ao princípio da capacidade contributiva, e sim desrespeitando aos subprincípios de proporcionalidade do imposto e de personalização do contribuinte. Nesse caso, haveria descumprimento do princípio maior de igualdade, é dizer, não haveria o tratamento desigual aos desiguais, sendo dado, pois, igual tratamento aos desiguais.

1.1.3 Subprincípios do princípio da igualdade

Procuraremos dividir o princípio da igualdade em três subprincípios, de modo a facilitar o momento de aplicação de um ou outro. Devemos evitar tratar o princípio da capacidade contributiva como sinônimo do princípio da igualdade. O princípio da igualdade, na área tributária, é buscado de três formas: através dos subprincípios **DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA SELETIVIDADE E DA JUSTIÇA SOCIAL FISCAL**. Esses subprincípios devem ser aplicados, um ou outro, de acordo com os tipos de tributos. Nos impostos sobre a renda ou sobre o patrimônio, aplicar-se-á o princípio da capacidade contributiva; nos impostos sobre a produção e o consumo, o princípio da seletividade, de acordo com a essencialidade ou não de cada bem produzido ou comercializado; nos tributos em geral, principalmente nos vinculados, aplicar-se-á o subprincípio da justiça social fiscal, de modo a isentar contribuintes carentes dos pagamentos das taxas e contribuições de melhoria, cobrando de forma igual das pessoas que tenham condições de efetuar os pagamentos dos serviços e das obras realizadas pelo Poder Público.

¹⁵ - Elizabeth Nazar Carrazza, op. cit. p. 67.

Nesse passo, cabe a seguinte indagação: onde poderemos constatar o uso do princípio da seletividade, com o objetivo de atingir a igualdade entre as pessoas? Devemos salientar que a busca da igualdade entre as pessoas é um objetivo amplo e importante para todas as sociedades modernas, e à milênios tem sido almejada, sendo que até o momento não foi alcançada. A seletividade de alíquotas ou as bases de cálculo reduzidas, visam a onerar, com impostos mais altos, produtos considerados não-essenciais, e, com impostos menores, aqueles produtos que, em princípio, são consumidos tanto por pobres como por ricos. A seletividade busca deixar os produtos essenciais com preços mais baixos, para que possam ser consumidos pela camada mais pobre da população, de modo que a igualdade seja atingida. Através desse princípio, procura-se baratear ao máximo os preços das mercadorias essenciais, de modo que os pobres também possam consumi-las.

O princípio da justiça social fiscal visa também ao atendimento do princípio da igualdade, através de isenções, principalmente, dos tributos vinculados, de modo que todos tenham acesso aos serviços e obras públicas prestados pelo Poder Público, independentemente da sua condição econômico-financeira.

1.1.3.1 Princípio da Capacidade Contributiva e seus Subprincípios

A doutrina em geral, salvo raras exceções, nas quais incluo o grande tributarista Roque Carrazza¹⁶, considera os princípios da progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade como sendo subprincípios do Princípio da Capacidade Contributiva. Nesse estudo, o princípio da seletividade será visto não como subprincípio da capacidade contributiva, mas sim como subprincípio do princípio da igualdade.

O subprincípio da progressividade, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁷, “significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo. Aplica-se ao imposto de renda (art. 153, § 2º, I) e, agora, também, ao IPTU, mas apenas como instrumento da extrafiscalidade, e não como emanção da capacidade contributiva.”

Para efeitos de IPTU, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem sido no sentido de que a progressividade não se aplica para fins de atendimento ao princípio da capacidade contributiva, constante no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, mas só de forma a “assegurar o cumprimento da função social da propriedade” (art. 156, § 1º, da CF).

Após as decisões do Supremo Tribunal Federal, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 29/2000, inserindo um dispositivo na Constituição Federal que propicia a cobrança do IPTU de forma progressiva, com base na capacidade contributiva dos contribuintes, de forma contrária ao entendimento que vinha sendo dado pelo STF, o qual não admitia a progressividade no IPTU, para fins fiscais, haja vista tratar-se de um imposto real e não pessoal. Os novos dispositivos foram inseridos nos incisos I e II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal. A Emenda Constitucional permitiu a aplicação dos princípios da progressividade e da seletividade. O primeiro consta no inciso I, que permite a progressividade em razão do valor venal do imóvel. O segundo consta no inciso II, que permite a seletividade, através da adoção de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

¹⁶ - Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 72.

¹⁷ - Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 79.

O Imposto de Transmissão “causa mortis” e doação (ITCD), de quaisquer bens ou direitos, no nosso entendimento, é passível de sofrer a incidência da progressividade, pois esse imposto refere-se a aumento de riqueza de quem recebe algo em doação ou por herança. No Rio Grande do Sul esse imposto é progressivo, com base na Lei nº 8821/89, que, em seu artigo 19, informa percentuais de alíquotas variáveis entre 3% a 8%, de acordo com os valores venais dos bens.

Fernando Aurélio Zilvete¹⁸, alicerçado em doutrina existente no Direito Comparado, entende que não é através do princípio da progressividade que se obedece ao princípio da capacidade contributiva. O autor defende que a progressividade, em um Estado Social, visa à redistribuição de renda e de patrimônio, incidindo em impostos como o Imposto de Renda, o imposto sobre patrimônio ou sobre heranças. Afirma, ainda, que não existe vinculação entre capacidade contributiva e progressividade, cada um servindo para atendimento de um objetivo estatal. O primeiro tem finalidade fiscal, e o segundo visa ao atendimento de uma atividade extrafiscal, objetivando a redistribuição de renda.

Pelo estudo que realizamos, podemos concluir que o subprincípio da progressividade, para efeitos de cobrança do imposto, com obediência ao princípio da capacidade contributiva, só pode ser aplicado quando haja incremento da riqueza pessoal do contribuinte, ou seja, deve ser aplicado, em princípio, ao Imposto de Renda e ao Imposto de Transmissão “causa mortis”. Nos demais casos, no máximo, poderá ser utilizado a proporcionalidade, sob pena de entrarmos na área do confisco, o que é proibido pela Carta Maior.

Outrossim, a progressividade do imposto poderá ser utilizada para fins de atendimento da função social da propriedade, mas essa utilização não se dá com base na capacidade contributiva da contribuinte.

O subprincípio da proporcionalidade, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁹

“não se tornou explícito na CF. Indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais. É objeto da legislação infraconstitucional e pode ser aplicado a todos os tributos não sujeitos aos princípios da progressividade e da personalização.”.

O IPVA, o IPTU e outros impostos ditos reais sofrem a incidência deste subprincípio, fazendo que aquelas pessoas detentoras de maior valor de bens venham a pagar mais impostos, só que não de maneira progressiva, mas sim, proporcionalmente ao patrimônio de cada um. Esse subprincípio da proporcionalidade faz transparecer o princípio maior, que é o da capacidade contributiva. Sempre que não for possível utilizar-se o princípio da progressividade, deve-se usar o da proporcionalidade de modo que os mais ricos paguem mais impostos do que os mais pobres. Injusto e inconstitucional seria o caso do Poder Público instituir esses impostos por unidade, independente dos seus valores, fazendo com que o proprietário de uma mansão e o de um casebre venham a pagar o mesmo valor de

¹⁸ - ZILVETI, Fernando Aurélio, op. cit. p. 32. O autor afirma que: “ *O vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade, encontra adeptos no Direito Pátrio. Alguns autores* entendem, até que não há como respeitar a capacidade contributiva sem a progressividade, entendimento que não encontra respaldo na doutrina comparada moderna devido à dificuldade de medir a capacidade contributiva a partir da aplicação da progressividade nos impostos.”.

¹⁹ - Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 80.

IPTU, ou que o proprietário de um automóvel “Mercedes Benz” novo venha a pagar IPVA em valor igual ao proprietário de um automóvel popular velho.

Roque Carrazza²⁰ e outros doutrinadores, parece-nos, só visualizam a aplicação do princípio da capacidade contributiva quando o imposto pode ser submetido à progressividade de alíquotas, ponto de vista este do qual discordamos, uma vez que a cobrança de impostos de maneira proporcional torna visível a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Caso não fosse esse o entendimento do legislador constituinte, teria sido colocado, no próprio dispositivo constante no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que os IMPOSTOS DEVERÃO SER PROGRESSIVOS DE ACORDO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DOS CONTRIBUENTES. Mas essa não foi a idéia do legislador constituinte, ao preceituar que, sempre que possível, os impostos obedecerão à capacidade contributiva do contribuinte; e, em outros dispositivos, ao elencar alguns impostos que deveriam ser progressivos e não proporcionais.

Esse também é o entendimento de Klaus Tipke²¹ ao afirmar que a capacidade contributiva dos contribuintes é atingida com base no princípio da proporcionalidade e não com base no princípio da progressividade.

Tributos como o IPTU, o IPVA e o CPMF, embora sendo personalizados, ou seja, sabemos quem são os proprietários dos bens e quem movimenta as contas bancárias, não podem sofrer a aplicação do princípio da progressividade, sob pena de estarmos utilizando o imposto com efeito de CONFISCO. E essa foi a forma adotada pelos constituintes ao criarem o Sistema Tributário Nacional, determinando aos legisladores infraconstitucionais que, para o efeito da obediência ao princípio da capacidade contributiva, esses impostos e contribuição social deveriam ser graduados não de forma unitária, e sim de forma proporcional aos seus valores.

Concluindo, entendemos que o subprincípio da progressividade, para efeitos de cobrança do imposto com obediência ao princípio da capacidade contributiva, só pode ser aplicado quando houver incremento da riqueza pessoal do contribuinte, e nos casos previstos pela Constituição Federal²². Para fins de obediência à Constituição Federal, nos termos do § 1º do art. 145, ele só é aplicável ao Imposto de Renda. Pois, para o caso do IPTU, ele só poderá ser utilizado para fins de fazer valer a função social da propriedade, e não para cumprimento do princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

O subprincípio da personalização está informado no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que afirma “Sempre que possível, os impostos terão CARÁTER PESSOAL e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte,..”. O próprio legislador está afirmando que, em certos casos, os impostos não terão caráter pessoal, o que torna impossível a sua cobrança com base na capacidade econômica do contribuinte.

Ricardo Lobo Torres²³ entende que “a personalização do imposto causa mortis, representada pelo aumento de sua incidência de acordo com os quinhões ou grau de parentesco dos herdeiros, que é uma das conquistas da tributação moderna, ficou bloqueada pelo artigo 155, § 1º, IV, que prevê a fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal.”. Essa matéria é bastante controvertida, pois a Constituição Federal não determinou expressamente que tal imposto deveria ser progressivo, mas, ao mesmo tempo,

²⁰ - Roque Antonio Carrazza, op. cit., pp. 76/77.

²¹ - Klaus Tipke apud Zilveti, Fernando Aurélio, op. cit. p. 31.

²² - A Emenda Constitucional nº 29/2000, incluiu, no art. 156 da CF, a possibilidade dos municípios cobrarem o IPTU com base na progressividade. Existe doutrinadores como Aires Barreto (Rev. Dialética de Direito Tributário, nº 76 - p.) que entende ser inconstitucional a referida emenda, pois a progressividade de impostos de caráter real são vedados pela Constituição Federal e esse também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal .

²³ - Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 80.

passou para o Senado Federal a competência para a estipulação da alíquota máxima, que foi fixada em 8%. Tal norma constitucional pode ser interpretada de forma a tornar progressivo o imposto causa mortis, limitada a alíquota fixada pelo Senado Federal, no sentido de que haja mais de uma alíquota, e os beneficiários dos bens sejam, mais ou menos tributados, de acordo com o valor dos quinhões recebidos por herança ou dos valores recebidos em doação. A Lei Estadual nº 8821/89, do Rio Grande do Sul, vem adotando a progressividade para a cobrança deste imposto, não considerando o parentesco, mas sim os valores venais da herança.

1.1.3.2 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade relaciona-se com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, sobre os quais incidirão alíquotas maiores ou menores, de acordo com as suas essencialidades.

O Sistema Tributário Brasileiro aplica a seletividade, basicamente, aos impostos sobre a produção industrial e sobre a circulação de mercadorias.

De acordo com a essencialidade do produto ou serviço a alíquota será seletiva, sendo maior no caso de produtos não essenciais e menor ou isenta nos casos de produtos mais essenciais.

O imposto incide com alíquotas maiores sobre bens e serviços menos essenciais, e alíquotas menores sobre os bens e serviços de essencialidade básica.

Ricardp Lobo Torres²⁴ reconhece o princípio da seletividade como sendo um subprincípio do princípio da capacidade contributiva. Esse entendimento, a nosso ver, não é o mais correto, pois o princípio da seletividade leva em consideração os produtos, mercadorias e serviços, os quais serão mais ou menos onerados pelo tributo, de acordo com as suas essencialidades. E tanto os ricos como os pobres pagarão indiretamente o mesmo imposto, como contribuintes de fato.

O princípio da seletividade está no mesmo patamar do princípio da capacidade produtiva. Tanto um como outro tem “status” constitucional, vez que ambos constam da Carta Maior de forma expressa. O princípio da seletividade está previsto nos artigos 153, IV, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal, para o IPI e ICMS, respectivamente.

Devemos visualizar o princípio da seletividade no mesmo patamar do princípio da capacidade contributiva, ambos previstos expressamente na Constituição e ambos visando ao atendimento de um princípio maior, que é o da igualdade.

O princípio da seletividade visa a, através de alíquotas menores ou Base de Cálculo reduzidas, propiciar o acesso, à maioria da população, a bens de consumo final considerados essenciais, tais como os da “cesta básica”, em que constam produtos tais como arroz, feijão, farinhas e etc. Tal medida faz com que os preços desses produtos essenciais fiquem menores e, por conseguinte, mais acessíveis a todas as pessoas, de modo que os pobres também possam consumi-los. Tal princípio busca a igualdade do consumo mínimo e não o atendimento da capacidade contributiva dos contribuintes e dos adquirentes. Assim, quem tem maior ou menor capacidade contributiva paga, indiretamente, o mesmo valor de imposto.

²⁴ - Ricardo Lobo Torres, ob. cit., pág. 80.

A seletividade²⁵ não é afetada pelo princípio da capacidade contributiva, pois tanto o rico como o pobre pagam o mesmo valor dos impostos ao consumirem produtos e serviços. Apenas há uma tributação maior sobre bens que, em princípio, não são consumidos pelas pessoas de menor renda.

Essa visualização do princípio da seletividade facilita o entendimento do que venha a ser o princípio da capacidade contributiva, o qual, muitas vezes, é tido como sendo o próprio princípio da igualdade, quando, de fato, não o é.

O entendimento de que o princípio da seletividade é um subprincípio do princípio da igualdade, e não do princípio da capacidade contributiva, é essencial para o estudo que desenvolveremos a seguir.

O princípio da seletividade pode ser atingido de três formas, segundo Roque Carrazza²⁶, ou seja, através de “sistemas de alíquotas diferenciadas, variação de base de cálculo dos impostos e criação de incentivos fiscais.”. O legislador tributário, normalmente, utiliza-se dessas três formas para o atendimento do princípio da seletividade, de modo que os produtos, mercadorias e serviços mais essenciais paguem menos impostos ou sejam isentos

1.1.3.3 Princípio da Justiça Social Fiscal

O princípio da justiça social fiscal visa a basicamente isentar contribuintes pobres do pagamento de tributos, atingindo aquelas pessoas carentes, que não tem condições de efetuar o pagamento de tributo nenhum, mas que pelo princípio da igualdade devem ter um tratamento desigual, em relação àquelas pessoas que têm recursos econômico-financeiros. Essa isenção não leva em conta o princípio da capacidade contributiva, e sim o de justiça social fiscal, de modo que pessoas carentes também tenham acesso a serviços e obras públicas efetuados pelo Poder Público, com vistas à busca da igualdade entre as pessoas, tratando os desiguais de modo desigual. Vilas pobres, normalmente, recebem obras públicas, mas seus moradores ficam isentos da contribuição de melhoria. Não seria justo uma pessoa não ter acesso ao Judiciário ou não poder tirar uma habilitação de motorista por não ter condições financeiras para efetuar o pagamento das taxas devidas.

1.2 TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS

Conceitualmente, tributos vinculados são as taxas e as contribuições de melhoria, e tributos não vinculados são os impostos.

Segundo Geraldo Ataliba²⁷ os tributos vinculados são “aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal”, e imposto são “aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer, não consistente numa atividade estatal.”.

²⁵ - No consumo de energia elétrica é o único caso, onde se pode aplicar a seletividade de alíquotas, de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes, e, assim mesmo, deverá partir do pressuposto de que quem gasta mais energia é porque tem mais capacidade econômica. Mas mesmo nesses casos poderemos ofender o princípio da isonomia e cobrar mais imposto de quem tem menor capacidade econômica. Como exemplo, podemos citar o caso de uma pessoa de poucos recursos que presta serviços de lavadeira e passadeira, que devido ao seu trabalho poderá vir a ser onerada desproporcionalmente pelo ICMS.

²⁶ - Roque Antonio Carrazza, op. cit. p. 71.

²⁷ - Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, p. 131.

Afirma, ainda, Geraldo Ataliba²⁸ que: “A consistência da hipótese de incidência é que permite classificar os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Se a hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto).”.

1.3 IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS

No tocante à classificação dos impostos em reais e pessoais, Elizabeth Carraza²⁹ traz o entendimento de Augusto Becker, que é totalmente contrário a essa divisão dos impostos, uma vez que, para esse grande autor gaúcho, todo imposto é pessoal, e que pelo fato de incidir sobre direitos reais, não o torna um imposto real.

Bernardo Ribeiro Moraes³⁰ entende ser válida a divisão entre impostos reais e pessoais apenas para fins didáticos, pois tal divisão não é aceita pacificamente pela doutrina. Segundo esse autor, há dois critérios para a classificação dos impostos em reais e pessoais, ou seja, o do objeto do imposto e o da sua forma de cálculo.

Quanto ao objeto, chamam-se impostos pessoais, aqueles que recaem sobre as pessoas, e impostos reais aqueles que recaem sobre as coisas.

Quanto à forma de cálculo do imposto, para Bernardo Ribeiro Moraes³¹, o Imposto é Pessoal:

“Quando o mesmo é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, v.g., a sua situação familiar, os encargos de família, o conjunto de rendimentos etc. Os impostos pessoais, ao recaírem sobre o contribuinte, consideram as respectivas condições econômicas, jurídicas, pessoais e de família. São, pois, os impostos que recaem sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo, levando em conta condições individuais do contribuinte, tais como idade, estado civil, grau de parentesco, domicílio, filhos, vulto da renda ou patrimônio, existência de dívidas passivas etc.”.

Afirma, ainda, o referido autor³² que o Imposto é Real:

“Quando o mesmo é calculado sem atender as condições pessoais do contribuinte, ou melhor, ignorando por completo a situação individual do contribuinte (o imposto grava uma riqueza dada ou uma situação da mesma maneira, qualquer que seja o sujeito passivo). Os impostos reais gravam o contribuinte tendo em vista apenas a matéria tributável, segundo seus caracteres objetivos específicos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família, relativas ao contribuinte. A alíquota tributária é fixada exclusivamente em função apenas das circunstâncias materiais da situação de fato prevista na lei. São, pois impostos que gravam manifestações isoladas de capacidade contributiva, v.g., a posse de um bem que é tributada sem se levar em conta a situação individual do contribuinte.”.

²⁸ - Geraldo Ataliba, op. cit., p. 131.

²⁹ - Elizabeth Nazar Carrazza, op. cit. p. 66.

³⁰ - Bernardo Ribeiro Moraes, Compêndio de Direito Tributário, primeiro volume, p. 437.

³¹ - Bernardo Ribeiro Moraes, op. cit. p. 438.

³² - Bernardo Ribeiro Moraes, op. cit. p. 438.

Para Geraldo Ataliba³³, impostos reais:

“São aqueles cujo aspecto material da h.i. (hipótese de incidência) limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).”.

Geraldo Ataliba³⁴ ensina que impostos pessoais:

“São aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.”.

Como se pode observar, o entendimento dos autores supracitados sobre a caracterização dos impostos reais e dos pessoais são semelhantes. Os impostos ditos reais são os que incidem sobre o patrimônio e sobre o consumo. Geraldo Ataliba afirma que: “... independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”. Para a instituição da cobrança deste imposto não se leva em conta as condições das pessoas que irão pagá-lo. No caso de impostos como o IPI e o ICMS, repercutirão diretamente sobre o contribuinte de fato, não sobre o contribuinte de direito. No caso do IPTU, IPVA - impostos sobre o patrimônio - só será levado em conta o valor do imóvel ou o valor do veículo, não se considerando as condições econômicas ou financeiras do sujeito passivo dessa obrigação tributária. Conforme afirmou Bernardo Ribeiro Moraes, são os “impostos que gravam manifestações isoladas de capacidade contributiva”, no caso do IPTU e do IPVA, pois, para os impostos de consumo, nem essa manifestação de capacidade contributiva aparece, uma vez que não é possível individualizar os contribuintes de fato, só os de direito. A exceção no caso do ICMS é a cobrança do imposto sobre serviço de comunicações e sobre a comercialização da energia elétrica e da água, onde se pode individualizar os seus consumidores finais.

O Imposto dito Pessoal, ensinou-nos Bernardo Ribeiro Moraes³⁵, é aquele “calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, v.g., a sua situação familiar, os encargos de família, o conjunto de rendimentos etc”. O Imposto de Renda é o imposto pessoal mais conhecido e importante dentro do Sistema Tributário Brasileiro. Para o referido autor, os impostos pessoais “São os que recaem sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo, levando em conta condições individuais do contribuinte, tais como idade, estado civil, grau de parentesco, domicílio, filhos, vulto da renda ou patrimônio, existência de dívidas passivas etc.”.

³³ - Geraldo Ataliba, op. cit. p. 141.

³⁴ - Geraldo Ataliba, op. cit. p. 141.

³⁵ - Bernardo Ribeiro Moraes, op. cit. p. 438.

1.4 IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Afirma Geraldo Ataliba³⁶ que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem nada de jurídica, pois seu critério é puramente econômico. Tal classificação “foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão do tributo.”.

Ao examinar a fragilidade dessa classificação dos impostos em diretos e indiretos, Geraldo Ataliba³⁷ afirmou que: “Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que modifique o sistema jurídico.”.

Alfredo Augusto Becker³⁸, na mesma linha de Geraldo Ataliba, é totalmente contrário a essa divisão dos impostos em diretos e indiretos, por ser totalmente impraticável e por não ser baseada em critérios científicos, mencionando Pantaleoni, que já chegara a esta conclusão em 1882.

Como bem podemos observar, a divisão dos impostos em diretos ou indiretos é frágil, pois a maioria dos impostos ditos diretos vão, dentro da cadeia produtiva e de comercialização, sendo incorporados aos custos dos produtos, elevando com isso o preço final das mercadorias, de modo que o consumidor final é, em última análise, o responsável pelo pagamento dessa carga tributária, que incidiu sobre o produto por ele adquirido DE MANEIRA INDIRETA. Os impostos pagos por pessoas jurídicas são repassados ao consumidor final, de modo que a classificação do Imposto de Renda, como imposto direto, de fato, não condiz com a realidade. Assim sendo, todos os impostos diretos que incidem sobre uma empresa podem também ser chamados de indiretos, pois são, na totalidade, repassados aos consumidor final.

Dentro dessa classificação, OS IMPOSTOS DIRETOS são só os que incidem sobre a pessoa física, no caso dos seus ganhos, o Imposto de Renda; no caso de operações de crédito e de Câmbio, o IO; no caso do seu patrimônio, o IPTU, aquele que recai sobre os imóveis por ele utilizado, pois, nos casos de imóveis locados, ele estará transferindo esse imposto para o locatário do imóvel.

Para esse estudo, interessa-nos o ICMS e o IPI, impostos considerados indiretos, ou seja, recolhidos pelos prestadores de serviços, comerciantes e industriais, mas que são repassados aos contribuintes finais, considerados os contribuintes de fato destes impostos.

O art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) normatiza a forma da restituição dos impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI, quando pagos a maior, dizendo o seguinte: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”.

A matéria sobre quem tem direito a restituição do imposto pago a maior, se o contribuinte de direito ou o de fato foi ao Supremo Tribunal Federal, que, conforme a súmula nº 546, definiu o seguinte: “ Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo.”.

³⁶ - Geraldo Ataliba, op. cit. p. 142.

³⁷ - Geraldo Ataliba, op. cit. p. 142.

³⁸ - Alfredo Augusto Becker, op. cit. p. 538.

Esse dispositivo legal do código tributário em conjunto com a Súmula 546 do STF, definem plenamente que, no caso dos impostos indiretos, que tem seus encargos financeiros transferidos ao contribuinte de fato, o contribuinte de direito não poderá requerê-los para si, a não ser com autorização deste, ou comprovado que não efetuou a transferência dos encargos referentes ao imposto.

Esse entendimento é interessante para o exame do item 4 deste trabalho, onde se estudará a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos indiretos.

2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TRIBUTOS VINCULADOS

Neste item, estudaremos a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre os tributos vinculados, tendo por base o § 1º do art. 145 da Constituição Federal. No subitem 1.2, estudamos o que vem a ser os tributos vinculados, onde vimos que existem dois tributos vinculados, que são as taxas e as contribuições de melhoria. Esses tributos só são pagos por aquelas pessoas que utilizam algum serviço público, no caso das taxas, ou que tenham sido beneficiadas com a construção de alguma obra pública, no caso das contribuições de melhoria. Os valores das taxas e da contribuição de melhoria são contraprestações financeiras por serviços prestados ou obras públicas efetuadas pelo Poder Público. Visam a cobrir o montante dos gastos com obras ou serviços.

Elizabeth Carrazza³⁹ e Hugo de Brito Machado⁴⁰, ao tratarem da incidência do princípio da capacidade contributiva sobre os tributos vinculados, manifestam-se de forma semelhante, afirmando que o critério para a criação e cobrança desses tributos é diferente da dos impostos, uma vez que, ao serem criados, não levam em conta a riqueza dos contribuintes que irão utilizar os serviços ou que serão beneficiados pelas obras públicas. O que é considerado é o custo do serviço ou da obra pública, de modo que o Poder Público possa se ressarcir dos valores gastos individualmente com alguns contribuintes. Elizabeth Carrazza diz, ainda que, nem por isso, o princípio da igualdade deixa de ser atendido, devido ao ressarcimento das despesas. E Hugo de Brito entende que, em casos de isenção, estará presente o princípio da capacidade contributiva.

Não concordamos com a parte final do posicionamento desses autores, pois, o fato de todos terem que efetuar o pagamento do tributo vinculado, não significa dizer que o princípio da igualdade estará sendo cumprido, e, normalmente, não o estará, pois pessoas com renda e patrimônio diferente estarão pagando o mesmo valor de tributo, o que caracterizará uma desigualdade e não uma igualdade. No caso da isenção dos tributos vinculados, ou seja, das taxas e contribuições de melhoria, não se estará aplicando o princípio da capacidade contributiva, e sim o da justiça social fiscal, ao não cobrar tributos de pessoas que não tenham condições de pagá-los. Como exemplo, pode-se pegar duas pessoas, com salários bem diferentes: uma ganha R\$ 50 mil e a outra R\$ 1 mil por mês, sendo que ambas necessitam fazer uma 2ª via de carteira de identidade, devendo pagar o mesmo valor da taxa de serviços gerais como contraprestação de serviço que o Estado lhes prestar. Como bem podemos observar, não há a aplicação do princípio da capacidade contributiva nesse caso.

Na mesma linha da nossa interpretação sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva na criação ou cobrança dos tributos vinculados, Yoshiaki Ichihara⁴¹ afirma: “evidentemente, este princípio é imanente ao tributo da espécie imposto, pois esta espécie tributária sempre incide sobre uma atividade, situação ou operação onde haja a exteriorização da capacidade contributiva ou econômica.”. Para esse autor, como para nós, está claro que o princípio da capacidade contributiva constante no § 1º do art. 145 da Constituição Federal só se aplica aos IMPOSTOS, e não às taxas e contribuições de melhoria.

³⁹ - Elizabeth Nazar Carrazza. op. cit. p. 64.

⁴⁰ - Hugo de Brito Machado, Temas de Direito Tributário, p. 16.

⁴¹ - Yoshiaki Ichihara, Direito Tributário, p. 37.

Na cobrança dos tributos vinculados, o Poder Público visa a apenas se ressarcir dos gastos com a sua atuação direta a determinado contribuinte, não onerando indiretamente outros contribuintes que não se beneficiaram dos serviços prestados ou das obras públicas efetuados. Não há possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva para o caso em estudo, uma vez que as pessoas que pagam tais tributos não o fazem com base nas suas capacidades contributivas, mas sim pelos serviços ou obras públicas prestadas pelo Poder Público, que podem ser cobradas individualmente de cada contribuinte.

Regina Costa⁴², ao tratar desse tema, afirma que “as taxas têm caráter remuneratório da atuação do Poder Público específico e divisível”, o que se assemelha a um preço pago por determinado serviço. Ricardo Lobo Torres⁴³ ensina, também, que os Tributos vinculados não podem ser cobrados com base na capacidade contributiva de cada contribuinte, pois essa foi a vontade do legislador constitucional ao determinar, no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que apenas o IMPOSTO deva obedecer ao mencionado princípio.

Ricardo Lobo Torres⁴⁴ salienta que, em certos casos, mesmo não se aplicando o princípio da capacidade contributiva para os tributos vinculados, eles vêm a ser influenciados pelo princípio da justiça fiscal, no que concerne às isenções de certas taxas e de contribuições de melhoria às populações de baixa renda e carentes. Nesse exemplo dado por Ricardo Lobo Torres, observamos a aplicação do princípio da igualdade, ou seja, o tratamento desigual aos desiguais, cobrando os tributos vinculados de quem pode pagar e não cobrando de quem não os pode. Mas, como o autor afirmou, isenção de tributos não significa a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Esse princípio só seria aplicado caso o Estado pudesse cobrar, pelo mesmo serviço prestado ou obra pública executada, valores diferentes, de acordo com a riqueza individual de cada contribuinte.

Mas, como já dissemos, o legislador constitucional optou por não aplicar o princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados. E, além disso, seria muito difícil tal cobrança diferenciada. Esse princípio, aplicado a todos os tributos, não só aos impostos, constou da Constituição Federal de 1946, mas não foi incorporada à atual Carta Magna.

Ana Holanda⁴⁵, também ao analisar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, afirma que as taxas tem como “hipótese de incidência a atuação estatal seja para o exercício do poder de polícia seja para a prestação de algum serviço público”, e os valores cobrados como tributo devem manter uma equivalência com a despesa efetuada pelo Estado. Diz, ainda, Ana Holanda⁴⁶:

“Justamente nessa característica contraprestacional da taxa encontra-se o elemento que impossibilita a sua vinculação à capacidade contributiva do obrigado, pois se estaria elegendo como critério informativo do tributo uma circunstância completamente alheia à atuação estatal. Assim, o valor da taxa deve estar relacionado ao custo de atuação do Poder Público, nas situações em que é permitida a sua cobrança, e não reportar-se à capacidade contributiva do sujeito passivo.”

O Estado do Rio Grande do Sul, ao instituir a TAXA JUDICIÁRIA, através da Lei nº 8.960/89, estabeleceu, no art. 5º, que a base de cálculo dessa taxa é o valor da causa, e, no art. 7º, a progressividade de alíquotas, em três níveis, 06%, 0,9% e 1,2%. No nosso

⁴² - Regina Helena Costa, Princípio da Capacidade Contributiva, p. 55.

⁴³ - Ricardo Lobo Torres, op. cit. p. 82.

⁴⁴ - Idem, idem, p. 83.

⁴⁵ - Ana Neyle Olímpio Holanda, O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988, p.25.

⁴⁶ - Ana Neyle Olímpio Holanda, op. cit. pp. 25/6.

entendimento, essa Lei é inconstitucional, pois aplicou às taxas o princípio da capacidade contributiva, quando não poderia, segundo a norma constitucional constante do § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

No que se refere à **CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**, também há um entendimento predominante de que não cabe a aplicação do princípio da capacidade contributiva na cobrança deste tributo. O legislador constitucional, no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, estabeleceu a aplicação deste princípio apenas para **OS IMPOSTOS**, e não para os **DEMAIS TRIBUTOS**, entre os quais se encontram a **CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E AS TAXAS**. A Constituição Federal, em seu inciso III do art. 145, determinou que as diversas esferas de governo poderão instituir “**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, DECORRENTE DE OBRAS PÚBLICAS**”.

A forma e o valor da cobrança da “contribuição de melhoria” estão disciplinadas nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional. A Lei estabeleceu dois limites para a cobrança deste tributo: o total e o individual. O limite total é o custo da obra pública, sendo o limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Regina Costa⁴⁷ observa que na cobrança da “contribuição de melhoria” é necessário que haja valorização dos imóveis atingidos pela obra pública, caso contrário não haverá como cobrar tal tributo. Mesmo que a atual Constituição tenha mudado o conteúdo do dispositivo que possibilita ao poder público instituir esse tributo, alertamos que existem normas infraconstitucionais que regulam a cobrança da contribuição de melhoria, as quais constam nos art. 81 e 82 do Código Tributário Nacional. Segundo Regina Costa⁴⁸

“é a mais-valia imobiliária por ela provocada que legitima a absorção desta pelo Poder Público.”. Diz, ainda, a autora que: “Tentam, alguns, ver nessa mais-valia imobiliária causada pelo Estado um índice de capacidade contributiva. Aparentemente, a assertiva é sedutora: a valorização do imóvel representa riqueza, à qual se associa, necessariamente, a idéia de capacidade contributiva. Ocorre, porém, que a aludida riqueza foi proporcionada pelo Poder Público, sendo alheia à capacidade contributiva do sujeito, do mesmo modo como se verifica nas taxas.”.

O fato da obra pública valorizar o imóvel das pessoas por ela beneficiada, não significa aumento de riqueza, ainda mais se levarmos em conta o pagamento do referido tributo. A contribuição de melhoria tem sua cobrança individual limitada à valorização proporcionada a cada imóvel abrangido pela obra pública, e como limite geral o valor total da obra executada.

Então, não há que se aplicar o princípio da capacidade contributiva para a cobrança da “contribuição de melhoria”, pois essa não é a vontade do legislador constitucional e infraconstitucional.

A manutenção do imposto e a exclusão dos demais tributos para efeitos da aplicação do princípio da capacidade contributiva não pode ser encarado como ferimento ao princípio constitucional da igualdade, pois o próprio constituinte originário autorizou esse tratamento desigual. O legislador constitucional originário entendeu que o princípio da igualdade seria respeitado, apenas, utilizando-se a incidência do princípio da capacidade contributiva sobre o **IMPOSTO**, que é o tributo mais arrecadado no País.

⁴⁷ - Regina Helena Costa, op. cit. p. 57.

⁴⁸ - Regina Helena Costa, op. cit. p. 57.

Hugo de Brito Machado⁴⁹, entende que o princípio da capacidade contributiva, a critério do legislador infraconstitucional, pode ser utilizado ou não para a criação e cobrança de taxas e contribuição de melhorias. No seu entendimento, a aplicação desse princípio aos tributos vinculados passou a depender da discricionariedade do legislador.

O legislador constitucional, ao retirar o termo **TRIBUTO**, existente na Constituição de 1946, e colocar o termo **IMPOSTO**, na Constituição de 1988, no nosso entendimento, não deixou a critério do legislador ordinário o direito de aplicar ou não o princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, disse que tal princípio deverá ser aplicado apenas aos impostos, sendo que os outros tributos deveriam ser cobrados de acordo com as suas peculiaridades. Destarte, as taxas devem ser cobradas de acordo com a proporcionalidade do serviço estatal prestado a cada contribuinte, e a contribuição de melhoria deve ser cobrada com base no valor da obra pública e de acordo com a valorização individual do imóvel de cada contribuinte, e não de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

Assim sendo, discordamos do pensamento de Hugo de Brito Machado e de outros autores, quando afirmam que o legislador goza do poder de discricionariedade para aplicar o princípio da capacidade contributiva em outro tipo de tributo, que não seja os **IMPOSTOS**.

Concluimos o presente item reafirmando que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos **TRIBUTOS VINCULADOS**. Entendemos, igualmente, que o fato das pessoas pobres e carentes beneficiarem-se pelo não pagamento de tributos vinculados, através de isenção, não significa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, e sim a aplicação do princípio de justiça social fiscal, ou seja, não se pode cobrar tributos de pessoas que não tenham renda mínima para a própria sobrevivência, em busca do atingimento do princípio maior que é o da igualdade.

⁴⁹ - Hugo de Brito Machado, Direito Tributário, p. 16.

3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS IMPOSTOS REAIS

Os principais impostos reais são: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto de Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), no tocante ao patrimônio, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicações (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no tocante ao consumo. Deteremo-nos, neste item, ao estudo da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, fundados no patrimônio dos sujeitos passivos, deixando para analisar aqueles com base na produção e no consumo para quando estudarmos a parte 4 deste trabalho.

O imposto mais discutido, quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva, no tocante ao exame isolado do patrimônio do contribuinte é o IPTU, que já foi objeto de diversos estudos doutrinários, e sendo também analisado por nossa Suprema Corte de Justiça.

A maioria da doutrina entende que o IPTU deverá obedecer ao princípio da capacidade contributiva, independentemente do seu uso para a efetivação da função social da propriedade. Todavia, não há unanimidade de que se possa aplicar esse princípio constitucional aos impostos ditos reais, com a finalidade fiscal.

Roque Carrazza⁵⁰ enfatiza que:

“a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização dimensões, luxo, características, etc.), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário. Não fosse assim, além de incerteza e insegurança, proliferariam situações deste tipo: pessoa hoje pobre, mas que adquiriu caríssimo imóvel em período economicamente faustoso de sua vida ficaria a salvo do IPTU.”.

Não fosse assim, proprietários que morassem num condomínio com casas iguais pagariam o imposto de acordo com a sua situação financeira, e não de acordo com o valor do imóvel. Tal situação, como afirma Roque Carrazza, levaria uma pessoa que tem disponibilidade financeira maior a pagar um valor maior de imposto, e outras, que dependem de uma aposentadoria pelo INSS, a serem isentos ou a pagar um valor menor do imposto.

Ensina-nos Roque Carrazza⁵¹ que não é este o espírito do dispositivo constitucional, pois que:

“...a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção iuris et de iure de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via do IPTU). Estaria inaugurado o império da incerteza se a situação econômica individual do contribuinte tivesse que ser considerada na hora do lançamento deste imposto.”.

⁵⁰ - Roque Antonio Carrazza, op. cit. p. 78.

⁵¹ - Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 78.

Para Roque Carrazza⁵², o IPTU demonstra a existência de duas progressividades necessárias: a primeira é a decorrente da capacidade contributiva, constante no § 1º do art. 145 da Constituição Federal e a segunda é a decorrente do plano diretor municipal, constante no § 1º do art. 156 da Constituição Federal. O primeiro visa à progressividade fiscal de existência obrigatória, e o segundo visa a assegurar a função social da propriedade através de Lei Municipal.

Roque Carrazza⁵³ explica essa diferença, afirmando o seguinte:

“O que estamos tentando explicar é que o princípio da capacidade contributiva, no IPTU, não se revela no § 1º do art. 156 da Carta Magna. O princípio da capacidade contributiva, também no IPTU, revela-se no já mencionado art. 145, § 1º, da CF. O IPTU não depende da edição de nenhum plano diretor para ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.”

O autor tenta demonstrar que não tem cabimento o argumento de que, enquanto não houver uma Lei municipal regulando o Plano Diretor, o município não possa cobrar o IPTU de forma progressiva, pois, na sua forma de analisar essa temática, seria um desrespeito ao princípio da igualdade, ou seja, a cobrança de imposto igual para um imóvel de luxo, numa zona central, e para um imóvel simples, localizado na periferia do município. Mas não podemos dizer que haja imposto igual, e sim alíquotas iguais para valores de imóveis diferentes, fazendo com que imóveis de maior valor, proporcionalmente, venham a pagar maior valor de IPTU.

O entendimento de Roque Carraza é discordante do entendimento de Klaus Tipke e de Fernando Zilveti⁵⁴, que assevera: “os sistemas de tributação progressiva não medem capacidade econômica, são meros instrumentos políticos de distribuição de riqueza.”. Ensina, ainda, Zilvete que pelo princípio da proporcionalidade o rico já paga mais imposto do que o pobre.

Os impostos reais, por incidirem sobre o direito de propriedade, fez que o legislador infraconstitucional levasse em conta o princípio constitucional da capacidade econômica como de natureza objetiva, segundo Elizabeth Carrazza⁵⁵, pois a propriedade de um bem móvel ou imóvel presume a riqueza do contribuinte. Mas, no nosso entendimento, essa presunção de riqueza pode fazer que o IPTU se torne um imposto confiscatório, caso haja a aplicação do princípio da progressividade, com base no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, pois tal imposto não incide sobre um incremento de patrimônio ou de renda, e sim sobre um imóvel estático.

Para Elizabeth Carrazza⁵⁶, que tem o mesmo entendimento de Américo Lacombe⁵⁷: “O IPTU - como todo qualquer imposto, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, que vem expresso no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.”. O problema que observamos, nesse entendimento, não é o fato de que o IPTU deva obedecer ao princípio da capacidade contributiva, mas sim, o fato de que esses autores entendem que esse imposto deve ser progressivo, e não proporcional, pensamento esse do qual discordamos.

⁵² - Idem, idem, p. 79.

⁵³ - Idem, idem, p. 79.

⁵⁴ - ZILVETI, Fernando Aurélio. op. cit. p. 31.

⁵⁵ - Elizabeth Nazar Carrazza, op. cit. p. 92.

⁵⁶ - Idem, Idem, p. 91.

⁵⁷ - Américo Lacombe, op. cit. p. 28.

Essa hipótese, levantada pela autora e por outros doutrinadores, é equivocada, pois tal entendimento leva a crer que os estudiosos estão lendo nesse dispositivo constitucional (§ 1º do art. 145 da Constituição Federal) que: “sempre que possível o imposto terá caráter pessoal e deverá ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte **DE FORMA PROGRESSIVA.**”. Se essa fosse a interpretação correta dessa norma, o subprincípio da progressividade não precisaria estar expressamente na Constituição Federal, nos artigos 153, III, § 2º, I, (IR) e 156, § 1º (IPTU), pois a capacidade contributiva seria vista como sinônimo de progressividade.

Elizabeth Carrazza⁵⁸, ao concluir seu estudo sobre o IPTU (imposto real) e o princípio da capacidade contributiva, disse que:

“...para que se obedeça o princípio da capacidade contributiva, é necessário que o proprietário do imóvel de alto padrão, situado em bairro estritamente residencial, seja proporcionalmente mais tributado, por via de IPTU, que o proprietário de casa também luxuosa mas localizada na periferia. Tal procedimento se justifica em razão da diferença de valor venal de ambos os imóveis. A mera localização em região central ou periférica acarretará variação substancial no valor do bem tributado. Quando se diz ‘deve ser proporcionalmente mais tributado’ quer-se significar que deve ser submetido a uma alíquota maior. Não se pode falar em proporcionalidade da tributação sem progressividade de alíquotas.”

Nessa mesma linha de pensamento encontra-se Américo Lacombe⁵⁹, que, acompanhando ensinamentos de José Souto Maior Borges, afirma que a progressividade do IPTU pode ser aplicada com base no art. 156, I, § 1º, da Constituição Federal. Para esse autores, a Constituição Federal não cuidou da simples proporcionalidade do pagamento do tributo, pois, dentro do nosso sistema, não pode haver propriedade sem função social. Para eles, só há um limite, que é o confisco.

Ricardo Lobo Torres⁶⁰, na mesma linha de Klaus Lipke e de Fernando Aurélio Zivelti, diverge do entendimento de Elizabeth, Carrazza, de Américo Lacombe, de Souto Maior Borges e de outros autores, ao afirmar que: “a progressividade do IPTU é instrumento extrafiscal e não emanção da capacidade contributiva.”

Segundo a maioria da doutrina estudada, o IPTU e outros impostos ditos reais devem obedecer ao princípio constitucional da capacidade contributiva, de forma progressiva. Mas o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem sido contrário a essa interpretação, como podemos observar a seguir:

O Supremo Tribunal Federal, no RE 153771-0-MG, Relator designado Min. Moreira Alves, publicado no DJ de 5-9-97, em Sessão Plenária, por maioria de votos, decidiu declarar a inconstitucionalidade da Lei 5.641/89, do Município de Belo Horizonte, tendo o acórdão a seguinte ementa:

"IPTU. Progressividade.- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1.º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1.º (específico). - A interpretação sistemática da

⁵⁸ - Idem, idem, p. 93.

⁵⁹ - Américo Lacombe, op. cit. pp. 32/33.

⁶⁰ - Ricardo Lobo Torres, op. cit., p. 79.

Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inc. II do § 4.º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1.º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1.º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2.º e 4.º do art. 182, ambos da Constituição Federal". (Adcoas - Tributária - 8173182).

Em outra decisão, o Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, no RE 206010-1- SP⁶¹, em que foi relator o Ministro Sydney Sanches, decidiu o seguinte:

“IPTU - Alíquotas Progressivas - Inconstitucionalidade.

Ementa:

Direito Constitucional e Tributário. Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Alíquotas Progressivas. Capacidade Contributiva.

1 - O STF, em Sessão Plenária, já firmou o entendimento de que o IPTU, como imposto de natureza real que é, incidindo sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município (CTN, art. 32), não pode variar segundo a presumível capacidade contributiva do sujeito passivo.

2 - A única progressividade admitida pela Constituição Federal de 1988 é a extrafiscal (art. 182, § 4.º, II), que, todavia, depende de lei federal. 3 - Daí a declaração de inconstitucionalidade de normas de leis municipais de Belo Horizonte (RE 153.771) e São Paulo (RE 204.827), que instituíram a progressividade do IPTU, segundo a localização e o valor do imóvel.

4 - Examinou-se, nesse último precedente, a Lei n.º 10.921/90, do Município de São Paulo, a mesma que é objeto de questionamento nestes autos.

5 - Adotados os fundamentos deduzidos nesses precedentes, o RE é conhecido e provido, ficando, pois, julgadas procedentes a ação principal (anulatória de débito fiscal) e a cautelar, invertidos os ônus da sucumbência. (DJ de 28-8-98, pág. 11).”.

Esse também foi o entendimento de outro julgado do Supremo Tribunal Federal, RE 229627, em que foi relator o Ministro Maurício Correa, conforme decisão publicada no DJ de 16/10/1998, no qual o recurso extraordinário foi conhecido e provido, com a seguinte argumentação:

“ Recurso Extraordinário. IPTU. Progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte. Impossibilidade. IPTU. Não se admite progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte dada a natureza real do imposto. A progressividade da alíquota do IPTU, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (art. 156, I, parág. 1º, e art. 182, parág. 4º, II, CF).

⁶¹ -Adcoas - Tributária - 8170855

Com essas decisões, observamos que o Supremo Tribunal Federal não tem permitido a aplicação do princípio da capacidade contributiva, na forma do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, para fins de cobrança do IPTU. Esse órgão de justiça tem se manifestado afirmando que não se aplica a progressividade no IPTU em função da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto. Tal progressividade só é admitida para efeitos extrafiscais, quando o imóvel não alcançar a função social da propriedade. Somente o Ministro Carlos Veloso tem admitido a aplicação da progressividade para fins de cobrança do IPTU. O entendimento majoritário é de que a progressividade só pode ser aplicada para fins extrafiscais, baseada no Plano Diretor do município, na forma do art. 182 da CF.

O IPTU é um imposto real, por isso deve levar em conta apenas o valor da coisa, e não as condições pessoais do proprietário. A progressividade, levando em conta os imóveis de forma individual, poderá levar ao ferimento do princípio da isonomia, pois haverá casos em que pessoas com menos capacidade econômica poderão sofrer oneração do IPTU de valor superior aos que detêm capacidade econômica maior. Para tanto, basta que um proprietário detenha um imóvel de R\$ 300 mil e outro possua dez imóveis de R\$ 40 mil. No exemplo citado, o proprietário com maior capacidade econômica recolherá menos imposto do que o com capacidade econômica menor. A progressividade do IPTU deve ser individual, incidindo sobre cada imóvel isoladamente, de acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, que não permite a soma dos valores venais de imóveis, para fins da cobrança do referido imposto⁶².

Alfredo Augusto Becker⁶³ já previa estas dificuldades quando examinou a introdução do princípio da capacidade contributiva, como regra jurídica constitucional, pois no seu entendimento “a capacidade contributiva é aferida mediante a relação existente entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada”, mas essa carga vista como a totalidade de tributos que deverá pagar. No plano jurídico, a capacidade contributiva, poderá ser vista de forma distorcida, uma vez que: a) a relação entre a carga tributária e o montante da riqueza do contribuinte é feita sempre e exclusivamente em relação a cada imposto tomado isoladamente dos demais; b) a riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com o tributo singular) não é considerada na totalidade, mas unicamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou de capital e c) a renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável.

O IPTU, como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, para ter alíquotas progressivas, depende de Lei Federal que defina a função social da propriedade urbana (inciso II do § 4º do art. 182 da Constituição Federal), conforme determina o § 1º do inciso I do art. 156 da Carta Magna.

“Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”.

São lógicas e acertadas as decisões do Supremo Tribunal Federal, pois o princípio da capacidade contributiva não deve incidir de maneira progressiva sobre o patrimônio do contribuinte, e sim sobre os seus ganhos reais pessoais, ou seja, no acréscimo de riqueza adquirida, e não no patrimônio estático, representado por aquele patrimônio adquirido

⁶² - Súmula 589 - É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

⁶³ - Alfredo Augusto Becker, op. cit. pp. 496/7.

anteriormente. É um princípio plenamente aplicável ao Imposto de Renda e sobre o Imposto de Transmissão causa mortis e por doação, onde podemos constatar um crescimento da riqueza do contribuinte. Os outros impostos não nos mostram o incremento da riqueza dos contribuintes, motivo que entendemos não possa a eles ser aplicado a progressividade, sob pena de estarmos desrespeitando a Constituição Federal e confiscando o patrimônio dos contribuintes.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva, com PROGRESSIVIDADE de alíquotas, sobre o patrimônio estático, e não em cima dos seus acréscimos patrimoniais, rendimentos e rendas, significa um confisco ao patrimônio dos contribuintes.

Agora, com o objetivo da função social da propriedade, pode haver a progressividade do imposto, de maneira que uma pessoa com capacidade contributiva menor venha a pagar mais imposto do que outro com maior capacidade contributiva, pois o objetivo a ser alcançado aí é outro e com base em outro princípio constitucional (função social da propriedade), que não o da capacidade contributiva.

Os impostos reais são vistos isoladamente, como um fato-signo presuntivo do seu patrimônio, visto de forma individualizada, ou seja, no casos de imóveis tributados pelo IPTU, mesmo que sejam localizados no mesmo município, o imposto incidirá sobre cada um individualmente, e não sobre a totalidade do patrimônio do contribuinte, podendo levar um contribuinte de maior capacidade contributiva a pagar menos IPTU que um de menor capacidade contributiva, caso tal princípio fosse aplicado PROGRESSIVAMENTE sobre o mencionado imposto. Para esses impostos reais, a capacidade contributiva é aplicada de forma proporcional e não progressiva, e, assim sendo, estaremos obedecendo ao princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

O Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR (art. 153, VI, da CF/88), outro imposto real, também está fora da progressividade, com base no princípio da capacidade contributiva. A progressividade de alíquotas desse imposto só será válida para fins de desestimular a existência de propriedades rurais improdutivas, ou seja, com o objetivo da busca da função social da propriedade. Tal possibilidade de progressividade das alíquotas do ITR está embasada no § 4º do artigo 153 da Constituição Federal, que diz o seguinte: “§ 4º - O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”.

O princípio da capacidade contributiva, às vezes é analisado como se fosse sinônimo do princípio da progressividade, mas não é, vez que esse último é um subprincípio do primeiro. Quando estudou-se os subprincípios do princípio da capacidade contributiva, vimos que, além da progressividade, podemos utilizar a proporcionalidade para atingir o exigido pelo § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Neste item, pretendemos alertar que o legislador constitucional, quando entendeu que os impostos deveriam ser progressivos, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, determinou de forma expressa. No caso do IPTU, entendeu de forma diferente, determinando que a progressividade poderia ser aplicada para este imposto apenas na busca do atendimento da função social da propriedade, não para o atendimento do princípio da capacidade contributiva. Para o efeito do atendimento ao princípio da capacidade contributiva, deverá ser usado o subprincípio da proporcionalidade e não o da progressividade. A norma constante no art. 145, § 1º, da Constituição Federal é atendida

pelo subprincípio da proporcionalidade e não pelo da progressividade, uma vez que este só pode ser utilizado quando estiver expressamente previsto.

Nosso entendimento encontra apoio no Direito Comparado. Ao analisarmos o artigo 104 da Constituição de Portugal, constatamos que o único imposto em que é admitida a progressividade é o mencionado no item “1”, ou seja, o imposto sobre o rendimento pessoal, visando à diminuição das desigualdades entre as pessoas. Já o imposto sobre o patrimônio, constante do item “3” do mencionado artigo, deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, ou seja, sobre esses tipos de impostos não se pode aplicar a progressividade.

A Constituição Portuguesa só admite a progressividade do imposto para casos em que haja incremento de riqueza dos contribuintes, e esse é nosso entendimento para o caso brasileiro, salvo para os casos em que a finalidade seja extrafiscal, tal como a busca do atingimento da função social da propriedade.

A Emenda Constitucional nº 29/2000 introduziu a possibilidade dos municípios instituírem a progressividade do IPTU com a finalidade fiscal, nos incisos I e II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal.

O Professor Aires F. Barreto defende a tese de que a Emenda Constitucional nº 29/2000, que autorizou a aplicação da progressividade, com fins fiscais, na cobrança do IPTU da progressividade é inconstitucional. Afirma o autor⁶⁴ que o Congresso Nacional, ao editar Emendas à Constituição, não está investido de poder constitucional originário, e, sendo assim, deve obedecer as cláusula pétreas existentes na Carta Maior e “dentre estas estão, sem dúvida, as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade, em face de impostos pessoais (art. 145, § 1º).

Para Aires Barreto⁶⁵, pois a Emenda Constitucional nº 29/2000 “aniquila o direito individual de os contribuintes não serem tributados progressivamente, diante de impostos reais.

Por seu turno, Fernando Aurélio Zilveti⁶⁶ afirma que a aplicação da progressividade não atende ao princípio da igualdade, de modo que as pessoas com maior capacidade contributiva recolham mais impostos do que os de menor capacidade contributiva. Assevera que:

“Os ricos têm outros meios lícitos de evitar a maior carga tributária do Estado, que lhes brinda isenções, não-incidências, reduções e deduções de tributos, que culminam com a carga maior sobre aquele que não dispõe de recursos técnicos e econômicos para planejar melhor sua vida fiscal e, assim, pagar menos impostos.”.

O assalariado que recolhe seu imposto na fonte não têm como planejar sua vida tributária. Diferentemente, vemos que os empresários e os profissionais liberais podem planejar seus recolhimentos tributários⁶⁷, recolhendo menos impostos do que os

⁶⁴ - BARRETO, Aires F. *IPTU: Progressividade e Diferenciação*. Revista Dialética n.º 76. p. 7

⁶⁵ - BARRETO, Aires F. ob. cit. p. 9.

⁶⁶ - ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário. n.º 76. p. 29.

⁶⁷ - O empresários e os profissionais liberais (com empresa) diminuem seus prolabores ao mínimo, percebendo sua remuneração com base na distribuição de lucros da empresa, os quais são considerados isentos para efeitos do recolhimento do Imposto de Renda. Esse planejamento tributário torna desigual o recolhimento desse tributo, fazendo com que o cidadão com maior capacidade contributiva recolha menos do que os de menor capacidade contributiva.

assalariados, mesmo percebendo valores iguais ou maiores, e estando sujeito ao imposto de renda progressivo.

Concluimos que a progressividade, aplicada sobre impostos reais, é um caso de confisco, pois o princípio da capacidade tributária, nesses tipos de impostos, é alcançada e deve ser cobrada através da cobrança proporcional ao valor do patrimônio. Como o IPTU atinge individualmente cada imóvel, constatamos que a aplicação da progressividade, em muitos casos, será injusta, pois se cobrará mais imposto de pessoas que detêm menor capacidade econômica⁶⁸.

Os impostos reais, referentes ao consumo, no caso o IPI e o ICMS, não sofrem a incidência do princípio da capacidade contributiva, e sim a incidência de outro princípio constitucional, que é o da seletividade, que melhor vamos analisar a seguir no item 4 deste trabalho.

⁶⁸ - Um proprietário que detenha apenas um imóvel de mais valor, através da progressividade irá recolher IPTU maior do que outro proprietário que detenha mais imóveis (mesmo que a totalidade dos imóveis tenha valor superior ao do outro proprietário).

4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS IMPOSTOS INDIRETOS.

Os impostos indiretos de mais importância existentes no Sistema Tributário Brasileiro são o IPI e o ICMS, os quais estão previstos na Constituição Federal nos artigos 153, IV, § 3º, I e 155, § 2º, III, respectivamente. Tais impostos deverão obedecer ao princípio da seletividade, levando em conta a essencialidade do produto, no caso do IPI, e a essencialidade das mercadorias e serviços, no caso do ICMS. A legislação do IPI diz que o mesmo deve ser seletivo, já a do ICMS diz que este pode ser seletivo. A doutrina é, pois, unânime no sentido de que ambos deverão obedecer ao princípio da seletividade.

Ricardo Lobo Torres⁶⁹ e Américo Lacombe⁷⁰ visualizam o princípio da seletividade como um subprincípio do princípio da capacidade contributiva, e não do princípio da igualdade, motivo que os leva a concluir que o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal também se aplica ao ICMS e ao IPI. Lacombe⁷¹ chega a afirmar que todos os impostos devem ser progressivos, com o que não concordamos, e que, por isso, as alíquotas dos impostos indiretos devem ser diferentes em relação à essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços.

Os impostos indiretos devem obedecer ao princípio da seletividade, levando-se em conta a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, com o objetivo de atendimento ao PRINCÍPIO DA IGUALDADE, e não em atendimento ao PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. Nos impostos ditos indiretos, tanto o rico como o pobre pagará o mesmo imposto por tudo aquilo que vierem a consumir.

Roque Carrazza⁷² afirma

“os tributos, de um modo geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos. Diz ainda esse autor que “O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF.”.

E conclui, o autor⁷³, que:

“...as alíquotas do IPI e do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, podendo chegar até zero, em razão da essencialidade dos produtos industrializados. Vai daí que a carga econômica do IPI e do ICMS haverá de ser distribuída diversamente, conforme o tipo de operação ou prestação que estiver sendo realizada. Evidentemente, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha.”.

Roque Carrazza aduz que certos impostos, por sua natureza, não permitem que se atenda o princípio da capacidade contributiva, e o ICMS é um desses, pois qualquer pessoa

⁶⁹ - Ricardo Lobo Torres, op. cit. p. 80.

⁷⁰ - Américo Lourenço Masset Lacombe, op. cit. p. 31.

⁷¹ - Idem, idem, p. 32.

⁷² - Roque Antonio Carrazza, op. cit. p. 71.

⁷³ - Idem, idem, p. 72.

adquirente de uma mesma mercadoria pagará o mesmo valor de imposto, uma vez que esse tipo de tributo é pago pelo contribuinte de fato, consumidor final, e não pelo contribuinte de direito, industrial ou comerciante. Assevera⁷⁴ ainda: “Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário ou um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma forma suportarão a mesma carga econômica do imposto.”

A conclusão do autor coincide com o nosso entendimento, porquanto os impostos indiretos não podem ser graduados de acordo com o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, e sim de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. Quanto aos dois impostos retromencionados (IPI, ICMS), deve ser obedecido outro princípio, qual seja o da seletividade na cobrança do imposto, de acordo com a essencialidade de cada produto, mercadoria ou serviço. Tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da seletividade devem estar a serviço de um princípio maior, que é o da IGUALDADE, de modo a ser dispensado um tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, e a se aproximar de uma efetiva Justiça Social.

O objetivo da busca da IGUALDADE através da seletividade é evidenciado quando, através da tributação, cobra-se menos impostos de mercadorias essenciais (arroz, feijão, pão, farinha de trigo e outros), a fim de que seus preços tornem-se mais baixos e possam ser consumidos pelos mais pobres. A título de exemplificação, uma pessoa rica continuaria comprando feijão se sua alíquota de imposto para fins do ICMS fosse de 1000%, pois caso goste deste produto o preço alto não lhe fará deixar de consumi-lo; já uma pessoa pobre deixaria de consumir tal mercadoria, devido à falta de condições financeiras para adquiri-lo. Daí se constata a importância da seletividade de alíquotas para o atingimento do princípio da igualdade, de modo que todos tenham condições de adquirir as mercadorias consideradas essenciais à sobrevivência dos seres humanos.

Equivoca-se quem considera a seletividade como subprincípio do princípio da capacidade contributiva, pois os dois princípios, na verdade, estão no mesmo patamar, como subprincípios DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE. Essa forma equivocada de analisar o princípio da seletividade leva os estudiosos do Direito a terem problemas ao analisar corretamente o disposto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

O próprio Roque Carrazza⁷⁵ afirma “..podemos perceber a influência do princípio da capacidade contributiva em outras normas tributárias. É o caso da que declara imunes à tributação por via de ITR os proprietários de glebas rurais....e das que obrigam o legislador a tornar seletivos o IPI....e o ICMS...” em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. O autor⁷⁶ prossegue: “...não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos (v.g., o IPI).”

Para melhor clareza sobre o estudo, levando em conta a brilhante exposição do autor acerca de como deveria ser aplicado o PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE, ele deveria ter dito “podemos perceber a influência do princípio da igualdade” e não “podemos perceber a influência do princípio da capacidade contributiva”, pois o princípio maior e informador do direito é o da Igualdade e não o da capacidade contributiva.

⁷⁴ - Roque Antonio Carrazza, op. cit. p. 74.

⁷⁵ - Idem, idem, p. 70.

⁷⁶ - Roque Antonio Carrazza, op. cit. p. 75.

Armando Leão⁷⁷ também defende que os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI, não sofrem a incidência do princípio da capacidade contributiva, pois quem suporta a carga tributária é o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final.

Todavia buscando o atendimento do princípio da igualdade, o legislador constitucional determinou que tais impostos ditos indiretos - ICMS e IPI - poderão e deverão, respectivamente, ter alíquotas seletivas, de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços a serem consumidos.

O princípio da seletividade, a ser aplicado pelo legislador infraconstitucional, é um dos subprincípios do princípio da igualdade e não do princípio da capacidade contributiva. O fato de aplicarmos alíquotas diversas e bases de cálculo reduzidas, não significa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ainda mais quando constatamos que tanto o pobre como o rico, ao adquirirem um mesmo produto pagarão o mesmo valor de imposto sobre cada mercadoria consumida.

A Carta Constitucional propicia que o Poder Público, ao instituir o IPI e o ICMS, se utilize do princípio da seletividade, com base na essencialidade das mercadorias a serem consumidas, com escopo de diminuir a carga tributária daquelas mercadorias consideradas essenciais (aquelas consumidas pela camada mais pobre da sociedade) e aumentar a carga tributária daquelas que não sejam consideradas essenciais (adquiridas, em princípio, pelas camadas de maior poder aquisitivo da sociedade). Um exemplo da aplicação da seletividade na cobrança do ICMS é a aplicação de alíquota equivalente a 7% sobre as mercadorias constantes da cesta básica, ou seja, sobre produtos essenciais à sobrevivência da população carente.

Assim sendo, concluímos que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos indiretos; aplica-se, isto sim, o princípio da seletividade, que deve graduar as alíquotas e/ou reduzir as bases de cálculo de acordo com a essencialidade das mercadorias a serem consumidas, taxando as essenciais com menor tributação e as menos essenciais com maior tributação.

⁷⁷ - Armando Zurita Leão, Direito Constitucional Tributário, p. 21.

CONCLUSÕES

- O objetivo do governante, do legislador e do administrador tributário não pode ser o de retirar do contribuinte valores excessivos, que venham a dilapidar o seu patrimônio, mas sim, devem objetivar a retirada de valores justos, levando-se em conta a capacidade contributiva de cada membro da população e evitando-se o imposto confiscatório.

- O princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, mas também está vinculado ao princípio da liberdade, pois o princípio objeto do estudo não deve restringir a liberdade pessoal dos contribuintes, desestimulando-os a continuar a crescer e a se desenvolver, sob pena de gerar danos ao desenvolvimento econômico e social de um determinado país.

- A seletividade é um subprincípio do princípio da igualdade, e não do princípio da capacidade contributiva. Assim, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade são subprincípios do princípio da igualdade, e serão aplicados um ou outro de acordo com o tipo de imposto. Nos impostos sobre a renda e rendimentos, deve ser aplicado o princípio da capacidade contributiva; nos impostos sobre a produção e consumo, o princípio da seletividade, de acordo com a essencialidade de cada bem produzido ou comercializado.

- O princípio da capacidade contributiva, por vontade constitucional, não é aplicado aos tributos vinculados, ou seja, às taxas e contribuições de melhorias, cuja finalidade é a de que o Poder Público possa ser ressarcido de gastos financeiros com serviços e obras públicas prestados aos contribuintes que diretamente destes se beneficiaram. Ressalte, o Poder Público não tem a discricionariedade de aplicar ou não o princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados. A Constituição Federal não lhe outorgou tal poder.

- A aplicação do princípio da capacidade contributiva, com PROGRESSIVIDADE de alíquotas, sobre o patrimônio estático e não sobre seus acréscimos patrimoniais, rendimentos e rendas, significará um confisco do patrimônio dos contribuintes.

- O princípio da capacidade contributiva deve incidir obrigatoriamente sobre os impostos reais, de forma proporcional e não progressiva, exceto quando o objetivo for o de dar efetividade à função social da propriedade.

- Os impostos só podem ser progressivos se houver previsão constitucional originária para tanto. Caso não fosse esse o entendimento correto, o legislador constituinte teria colocado no próprio dispositivo, constante no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que os IMPOSTOS DEVERÃO SER PROGRESSIVOS DE ACORDO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DOS CONTRIBUINTES.

- Existe uma certa confusão entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, pois às vezes são tratados como sinônimos, o que não é correto, uma vez que o primeiro é subprincípio do segundo.

- Com base nas decisões do Supremo Tribunal Federal e na doutrina existente, entendemos que, mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº29/2000, a PROGRESSIVIDADE não poderá ser aplicada ao IPTU com finalidade fiscal, haja vista tratar-se de um imposto sobre Direitos Reais.

- O princípio da progressividade não é sinônimo do princípio da capacidade contributiva, e só pode ser utilizado quando o Constituinte Federal assim determinar. É

dizer, poderá ser aplicado IR e no IPTU, sendo, nesse último caso, com a finalidade de preservar a função social da sociedade.

- A progressividade aplicada ao IPTU, com finalidade fiscal, caracteriza-se como CONFISCO.

- Sobre os impostos indiretos não deve ser aplicado o princípio da capacidade contributiva, e sim o princípio da seletividade, levando-se em consideração a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. A seletividade pode ser alcançada com a aplicação de alíquotas diferentes, com bases de cálculos reduzidas, ou de forma mista, ou seja utilizando-se alíquotas diferenciadas e bases de cálculo reduzidas.

- Ao Poder Público não interessa dizimar sua economia, e sim estimular o seu contínuo crescimento, com o aumento da produção e o incremento da geração de empregos, buscando, em última análise, retirar da população os recursos necessários para conceder a segurança e o bem estar social de seu povo. Portanto, deverá, sempre que possível, buscar graduar os impostos de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes, de forma a cobrar mais tributos de quem possua mais condições econômicas. De outra parte, deve cobrar menos tributos daqueles mais necessitados economicamente, evitando-se, dessa forma, o confisco do patrimônio de seus contribuintes.

OBRAS CONSULTADAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro 8ª ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2002.**
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária 4ª ed. São Paulo-SP: RT, 1990.**
- ÁVILA, Humberto Bergmann, Redefinição do Dever de Proporcionalidade. Renovar FGV. in Revista de Direito Administrativo nº 215. janeiro/março de 1999 (p.151/179)**
- BARRETO, Aires F. IPTU: Progressividade e Diferenciação. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo/SP, nº 76, (7-11p), janeiro/2002.**
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo-SP: Lejus, 1998.**
- BRASIL. Código Tributário Nacional. 7ª ed. Kiyoshi Harada. São Paulo/SP: Rideelm, 2001,**
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. São Paulo/SP: RIDEEL, 2001.**
- CANOTILHO. J.J. Gomes. Direito Constitucional. 3ª ed. Coimbra/Portugal: Almedina, 1998.**
- CARVALHO, A.A. Contreiras de. Doutrina e Aplicação do Direito Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Freitas Bastos, 1973.**
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU & PROGRESSIVIDADE - Igualdade e Capacidade Contributiva. Curitiba/Pr : Juruá Editora, 1998.**
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13ª ed. São Paulo-SP: Malheiros, 1999.**
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 2002.**
- CONTI, José Maurício. Princípios Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo-SP: Dialética, 1997.**
- COSTA, Célio Silva. Teoria e Prática do Direito Tributário. Rio de Janeiro/RJ: Ed. Rio, 1976.**
- COSTA, Ramón Valdés. Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires: Depalma, 1996.**
- COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, 2ª ed. São Paulo-SP: Malheiros, 1996.**
- DENARI, Zelmo - Curso de Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo/SP: Forense, 1991.**
- FALCÃO, Amílcar - Introdução ao Direito Tributária (Atualizado por Flávio Bauer Novelli). 4ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1993.**
- FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro, v. I., 4ª ed. São Paulo/SP: Resenha Tributária, 1980.**

Curso de Direito Tributário Brasileiro, v. II, 4ª ed. São Paulo/SP: Resenha Tributária, 1980.

FLORENZANO, Zola. Curso Superior de Direito Tributário. Rio de Janeiro/RJ: Sugestões Literárias, 1973.

FLÓRIDO, Luiz Augusto Irineu; BARROS, Affonso Cláudio Aquino de; BAZHUNI, Marcos Antonio. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Liber Juris, 1989.

FURASTÉ, Pedro Augusto. Normas Técnicas para o Trabalho Científico. 10ª ed. Porto Alegre/RS: 2001.

GASPAR, Walter. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Lumen Juris, 1997.

GOMES, Carlos Roberto Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. Curso de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo/SP: Saraiva, 1987.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. São Paulo/SP: Resenha tributária, 1997.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988. Tributaçã em Revista. Jul/Ago/Set/1998. (p. 17/36).

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo-SP: Ed. Atlas, 1992.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo-SP: Mallheiros, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamento de metodologia científica, 4ª ed. São Paulo/SP: Atlas, 2001.

LEÃO, Armando Zurita. Direito Constitucional Tributário - O Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo-SP: Ed. Juarez de Oliveira, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Temas de DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo-SP: RT, 1993.

Curso de Direito Tributário, 11ª ed. São Paulo/SP: Malheiros, 1996.

Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. São Paulo/SP: RT, 1989.

MELLO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo/SP: Dialética, 1997.

MERSÁN, Carlos A. Direito Tributário, 2ª ed. Traduzido por Dejalma Campos. São Paulo/SP: RT, 1988.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Primeiro Volume, 5ª ed. Rio de Janeiro-RJ: Ed. Forense, 1996.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 3ª ed. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2001.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Coimbra: Almedina, 1999.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU E Progressividade. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo/SP, nº 80, (20-23p), maio/2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro-RJ. Renovar, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, Justiça Social e Capacidade Contributiva. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo/SP, nº 76, (27-32p), janeiro/2002.