



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O Sistema Tributário Nacional como Instrumento de Persecução da Justiça Fiscal

Diogo Vollstedt de Almeida

Rio de Janeiro
2014

DIOGO VOLLSTEDT DE ALMEIDA

O Sistema Tributário Nacional como Instrumento de Persecução da Justiça Fiscal

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Maria de Fátima A. São Pedro

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Júnior

Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2014

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO INSTRUMENTO DE PERSECUÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

Diogo Vollstedt de Almeida

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Advogado.

Resumo: O presente artigo científico objetiva realizar uma análise acerca do Sistema Tributário Nacional como ferramenta fomentadora de justiça fiscal, conceito norteador da atuação tributária do Estado. Temos que justiça fiscal é um valor que conota a idéia de que o Estado, no exercício de seu poder-dever de tributar não deve ser fomentador de injustiças. A justiça fiscal é alcançada principalmente através de três ferramentas constantes em nosso Sistema Tributário Nacional, o princípio da legalidade tributária, o princípio da igualdade tributária (ou também chamado de isonomia), assim como o princípio da capacidade contributiva, e seus respectivos sub-princípios.

Palavras-chave: Justiça fiscal. legalidade. igualdade. capacidade contributiva. Sistema Tributário Nacional.

Sumário: Introdução. 1. A Tributação no Estado Democrático de Direito. 2. A Justiça Fiscal. 3. O Princípio da Legalidade Tributária. 4. O Princípio da Igualdade Tributária. 5. O Princípio da Capacidade Contributiva. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo científico enfoca a temática do valor “justiça” aplicado à atividade brasileira exercida pelo Estado. Para tal, estabelece como ponto de partida a definição contemporânea do vocábulo justiça, a fim de inserir no contexto da tributação. Nesse panorama, o Sistema Tributário Nacional é identificado como fonte de princípios os quais podem se mostrar fundamentais na busca por uma justiça na tributação.

Busca-se mostrar o Sistema Tributário Nacional sob a ótica de não somente um agregado de princípios, imunidades e repartições de competência, mas sim como um sistema

coeso de limitações ao poder estatal de tributar, garantidor de uma atividade tributária justa com os contribuintes.

O presente artigo científico busca analisar o Sistema Tributário Nacional como ferramenta indispensável para a persecução da justiça nas relações tributárias. Procura-se definir o conceito de justiça, bem como discriminar os principais princípios norteadores da justiça fiscal. Busca-se assim traçar os limites constitucionais ao poder de tributar, limites esses estabilizadores de relações jurídicas justas entre o fisco e o contribuinte, seguindo uma metodologia do tipo bibliográfica, qualitativa.

1. A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Estado democrático de direito surge como uma figura cujo objetivo primordial é promover o bem estar social aos seus indivíduos.

Temos que os objetivos do Estado brasileiro se encontram elencados no art. 3º de nossa Carta Magna, podendo ser citados como exemplos garantir o desenvolvimento, e erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades.

A fim de alcançar tais objetivos, o Estado necessita verbas, as quais serão arrecadadas através do custeio por toda a sociedade, utilizando do poder de tributar, o qual impõe à todos o dever de contribuir com a sua manutenção.

Ocorre que, em termos econômicos, é sabido que muitas vezes as pessoas, tanto físicas quanto jurídicas, não se encontram em plena igualdade.

Desse modo, cabe ao Estado mensurar a tributação com justiça, de modo que os contribuintes paguem os tributos dentro de suas possibilidades. Para tanto, nosso legislador constitucional criou uma série de mecanismos que tem por finalidade limitar esse poder de tributar.

Passemos então agora para a análise do que seria uma tributação calculada de maneira justa, em outras palavras, o que é a chamada “justiça fiscal”.

2. A JUSTIÇA FISCAL

A expressão “justiça fiscal” remete a um conceito recente, cada vez mais discutido e presente na doutrina e jurisprudência brasileira. A fim de explorarmos a conceituação de “justiça fiscal”, faz-se necessário, primeiramente, determinar o que significa “justiça”.

A definição da palavra justiça é variável ao longo do tempo, fruto de pensamentos jurídicos e filosóficos emanados em determinadas épocas e influenciados pela realidade social e cultural vigente.

O significado de justiça mais absorvido pela realidade contemporânea vem de Aristóteles, o qual possui a seguinte conotação:

Considera-se como injusto aquele que viola a lei, aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola a igualdade (tomando, no que respeita às coisas más, menos do que sua parte), de sorte que evidentemente o homem justo (a contrário) é, portanto, o que observa a lei e respeita a igualdade. O justo é, portanto, o que é conforme à lei e respeita a igualdade, e o injusto o que é contrário à lei e falta à igualdade¹.

Diante disso, extrai-se que agir com justiça é agir em conformidade com a lei, de modo a não privilegiar pessoas em detrimento do prejuízo alheio, nem discriminar pessoas imputando prejuízos que não deveriam ser suportados. Trata-se de duas noções distintas porém intercomplementares, quais sejam a de legalidade e de igualdade.

Conclui-se que a justiça fiscal, por sua vez, se configura como o valor justiça, ora exposto, aplicável à atividade tributária. Desse modo, trata-se da idéia de que o Estado, no exercício de seu poder-dever de tributar, deve ser justo, não devendo gerar privilégios ou

¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. 1967, V, I, 1129a, p. 216.

discriminações entre os seus contribuintes e agindo em conformidade com as normas jurídicas tributárias.

A nossa Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ergue uma série de mecanismos e ferramentas que limitam o poder de tributar do Estado em prol da persecução da justiça da tributação, manifestados principalmente através dos princípios da legalidade tributária, da igualdade tributária, o da capacidade contributiva, bem como dos seus respectivos sub-princípios.

De posse do conceito e de sua manifestação no ordenamento constitucional pátrio, analisaremos agora cada um dos seus princípios basilares. Começa-se portanto pelo princípio da legalidade tributária.

3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A legalidade tributária é um princípio constitucional explícito no artigo 150, inciso I, o qual possui a finalidade de garantir às pessoas, tanto físicas quanto jurídicas, uma maior segurança jurídica, protegendo “a pessoa humana dos abusos e inconstâncias da Administração, garantindo-lhe um “estatuto” onde emerge sobranceira a segurança jurídica (...)”², através da vedação da criação ou majoração de tributo por outra via que não seja a lei.

Trata-se de um comando decorrente do princípio da legalidade, disposto no artigo 5º, inciso II da Carta Magna, o qual estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, possibilitando ao indivíduo praticar quaisquer atos que não contrariem as leis.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 622.

Temos que as leis não são nada mais do que a legítima manifestação da vontade de seu povo, através de seus representantes no Poder Legislativo. Desse modo, o Poder do Estado é limitado pelo desejo popular.

Estamos diante de um princípio o qual se faz presente ao longo da evolução constitucional no mundo ocidental, já encontrando previsão elencada no art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento esse elaborado na Assembléia Nacional Constituinte da França, produto da Revolução Francesa.

Art. 4.º A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.

O CTN elenca o princípio da legalidade tributária em seu artigo 97, estabelecendo a necessidade da legislação estipular não somente as características do fato gerador, como também todos os aspectos indispensáveis para cobrança do tributo. Desse modo, a lei tributária deve dispor sobre o fato gerador, a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo e a obrigação tributária, conforme orienta Luciano Amaro:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei³.

Nessa esteira, os ensinamentos majoritários andam em paralelo com o entendimento jurisprudencial, conforme exposto no julgado a seguir:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 8.212/91, ART. 22, II. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA ÀS ALÍQUOTAS DE 2% E 3%. ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA PARA A DECLARAÇÃO.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 110.

- 1- Em respeito aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada no âmbito tributário, deve a lei que institui contribuição social definir e descrever todos os elementos essenciais da exação.
 - 2- É vedado ao regulamento suprir as omissões legislativas, eis que a matéria é de competência indelegável do Poder Legislativo.
 - 3- Inconstitucionalidade da cobrança do tributo em apreço às alíquotas de 2% e 3%.
 - 4- Arguição de inconstitucionalidade acolhida.
 - 5- Remessa da matéria à apreciação do Colendo Órgão Especial, nos termos do art. 97 da Constituição Federal e 11, parágrafo único, g, do Regimento Interno. 6- Remessa dos autos ao Egrégio Orgão Especial.
- (AMS 200003990200940, JUIZ GILBERTO JORDAN, TRF3 - PRIMEIRA TURMA, 11/06/2002)

Segundo o ilustre Ricardo Alexandre, tal princípio estabelece que a cobrança dos tributos e o aumento de alíquotas sejam feitos por Leis Ordinárias, Leis Complementares, bem como por via de Medida Provisória⁴.

Por fim, com base no princípio do paralelismo das formas, uma vez que a CRFB/88 exige o instrumento lei para instituir tributo, ela demanda a mesma espécie normativa (ou norma hierarquicamente superior) para extinguir tal tributo.

Diante do exposto, fica nítida e preocupação do legislador em proteger o contribuinte de arbitrariedades do Estado, fomentando assim a justiça fiscal dentro de uma visão aristotélica.

Entretanto, o princípio da legalidade tributária acaba tendo um caráter subsidiário, uma vez que não basta que haja a lei, é necessário que essa legislação atente para as diferenças econômicas inerentes aos contribuintes.

Vejamos então agora a limitação constitucional ao poder de tributar que se configura como bastião da justiça fiscal, o princípio da igualdade tributária.

4. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da igualdade tributária, ou também chamado de princípio da isonomia tributária, é um dos principais mecanismos que impele o Estado a tributar de maneira justa, ou

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 111.

seja, devendo observar se os contribuintes reúnem características econômicas semelhantes ou distintas.

Previsto no artigo 150 inciso II da Constituição Federal, derivado do caput do artigo 5º da CF, emite o comando o qual diz que o Estado deve tributar com igualdade os seus contribuintes.

O ilustre Rui Barbosa, ao proferir a famosa “Oração aos Moços”, aos formandos da turma da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco de 1920, muito pertinentemente veio a nos ensinar o que vem a ser de fato a isonomia, vejamos:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real⁵.

Extrai-se que a igualdade possui uma interpretação horizontal e outra vertical. A interpretação horizontal diz respeito ao tratamento igual a qual as pessoas niveladas devem receber, e por sua vez a interpretação vertical se refere ao tratamento diferenciado que deve ser concedido às pessoas que se encontram em situações distintas.

Em linhas gerais, o princípio da isonomia elencado no art. 5º, *caput*, de nossa Carta Maior institui que, para o Estado, todos são iguais perante a lei. Assim sendo, cabe aos Poderes legislar e aplicar as leis de maneira igualitária entre os indivíduos

No que concerne o princípio da isonomia aplicado à atividade tributária estatal, temos que, deve-se tributar com igualdade contribuintes em situações econômicas equivalentes, e

⁵ BARBOSA, Rui. Oração aos moços. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1988, p. 26. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/doc/artigos/rui_barbosa/fcrb_ruibarbosa_oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2013.

proporcionar efetivos tratamentos distintos à contribuintes em situações econômicas desiguais⁶.

Revelado em praticamente todos os tributos brasileiros, o princípio da isonomia tributária comporta um papel fundamental na busca pela justiça fiscal, uma vez que fomenta a repartição do ônus fiscal de maneira mais justa possível⁷.

No que concerne as isenções, temos que a isonomia tributária desempenha um importante papel na elaboração dos critérios para a distinção de seus contemplados. Ocorre que constitui violação à igualdade tributária a concessão de uma pessoa em detrimento de outra, quando as mesmas se encontram em situação idêntica. Dessa forma, cabe ao legislador se atentar para princípio no momento de elaborar leis isentivas de tributos.

Em nosso Sistema Tributário Nacional, existem dois princípios tributários que desenvolvem um papel suplementar na busca pela igualdade na tributação, são o princípio da uniformidade geográfica e o da generalidade.

O princípio da generalidade se traduz no fato de todos àqueles que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza serem caracterizados como contribuintes do imposto de renda indistintamente.

Dessa forma, pessoas em situações economicamente idênticas devem ser tributadas ainda que advindas de atividades ilícitas, uma vez que, caso se tribute apenas aqueles que desenvolvem atividades lícitas, não somente estará incentivando a ilicitude, como também estará tratando desigualmente pessoas em situações econômicas iguais, violando a isonomia.

No que tange o imposto de renda, mesmo praticando atividade ilícita, ao auferir receita, deverá ser tributado pelo IR, com base no art. 43, § 1º do CTN.

Por sua vez, o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I da CRFB/88, afirma que os impostos da União Federal devem possuir a mesma alíquota em todo

⁶ ALEXANDRE, op. cit., p. 120.

⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. v. 1. p. 221.

o território nacional, não havendo distinções com base na localidade do fato gerador, reforçando assim o princípio da igualdade tributária.

Ocorre que a manifestação plena da igualdade tributária se dá através de sua conjugação com outro princípio constitucional tributário, o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva nada mais é do que a aptidão que o contribuinte possui fornecer riqueza em prol do custeio do Estado. Portanto, aqueles que possuem maior capacidade contributiva devem pagar mais tributos, enquanto aqueles que possuem menos capacidade contributiva devem pagar menos tributos.

Diante do aqui exposto, passemos agora para a análise desse princípio, o qual, conjugado com o princípio da igualdade tributária, materializa a busca pela justiça na tributação, o princípio da capacidade contributiva.

5. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é um princípio de suma importância para o direito tributário, fruto de uma evolução histórica e positivado, pela primeira vez, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, sendo revestido, portanto, pelo status de direito fundamental, vejamos:

Artigo 13º- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma **contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades**⁸. (grifou-se)

⁸ FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 16 ago. 2013.

Trata-se de um princípio implícito na Constituição Federal, contido em seu artigo 145 § 1º, o qual estipula que os impostos devem ter suas alíquotas graduadas, sempre que possível, conforme a capacidade econômica do contribuinte.

O Estado somente deve impor o dever de contribuir àqueles que possuem condições para tal. Dessa forma, a capacidade contributiva de uma pessoa nasce a partir do momento em que exterioriza riqueza.

A graduação do tributo segundo a capacidade contributiva permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando o tratamento tributário diversificado por classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade⁹.

Nas palavras do Ministro Marco Aurélio¹⁰, o princípio da capacidade contributiva é um importante fomentador de justiça fiscal, uma vez que “possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”.

Nesse sentido se manifesta o entendimento jurisprudencial majoritário do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. SEGURADORA. APLICABILIDADE DO ADICIONAL 2,5% PREVISTO NO § 1º DO ARTIGO 22 DA LEI 8.212/91. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. RENÚNCIA AO DIREITO QUE SE FUNDA A AÇÃO. LEI Nº 11.941/2009. RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE AS COMISSÕES POR ELA PAGAS AOS CORRETORES DE SEGUROS.

1. O adicional de 2,5%, previsto no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91, não constitui ofensa ao princípio da isonomia tributária. O referido adicional não infringiu o princípio constitucional da isonomia, diante da atividade desempenhada pelo impetrante, que lhe confere uma capacidade contributiva diferenciada, maior do que a das empresas

⁹ SILVA, op. cit., p. 222.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REExt n.423768 SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14773608/recurso-extraordinario-re-423768-sp-stf>>. Acesso em: 19 ago. 2013.

em geral. Destacou com acerto o MM. Juiz a quo que "a possibilidade de instituição de tratamento diferenciado em função da atividade econômica do contribuinte encontra suporte no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. **É princípio de justiça fiscal que aqueles que disponham de maior capacidade econômica arquem com uma parcela maior das despesas do Estado**, não sendo de todo inadmissível que a identificação desta capacidade se dê através de presunções razoáveis, fundadas naquelas manifestações objetivas de riqueza, como é o caso da estabelecida 'contra' as instituições financeiras e seguradoras, cuja atividade está sujeita a muito menos riscos do que aquelas do setor produtivo". (...) ¹¹ (grifou-se)

Ocorre que, ainda que a Constituição Federal atribua apenas aos impostos o princípio da capacidade contributiva, a jurisprudência brasileira entende ser aplicável à todas as demais espécies tributárias.

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, o qual entendeu que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos reais e, mesmo que assim não fosse, o art. 10 da Lei Estadual de Minas Gerais 12.735/1997 não diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, levando em consideração, exclusivamente, a categoria do bem tributado em função do seu tipo e utilidade. Além disso, considerou que o art. 155 da Constituição não fez qualquer restrição à possibilidade de serem adotadas alíquotas diferenciadas no cálculo dos impostos. Decidiu também ser legítima a apuração pela Administração do quantum a ser tributado, tendo em vista a autorização legal para o Poder Executivo fixar, anualmente e através de pesquisa de mercado, o valor venal dos veículos. Sustenta-se a violação dos arts. 145, § 1º, 150, I, 155, III, da Constituição federal. Sem razão a recorrente. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva** (e.g., Taxa da CVM devida por autônomos - ADI 453, rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 16.03.2007; Taxa da CVM escalonada de acordo com o porte do contribuinte - RE 177.835, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 25.05.2001; Contribuição de Iluminação Pública - RE 573.675, rel. min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe de 22.05.2009; Taxa de expediente - ADI 2.551-MC-QO, rel. min. Celso de Mello, DJ de 20.04.2006), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. (...) ¹² (grifou-se)

Temos que a exteriorização de riqueza é caracterizada quando a manifestação econômica se encontra acima da reserva do mínimo existencial, caracterizando a gênese da capacidade contributiva. Por sua vez, a disponibilidade do contribuinte de custear o Estado é balisada por um outro princípio constitucional, o princípio do não-confisco.

¹¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1105947 PR, Relator Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6061264/recurso-especial-resp-1105947-pr-2008-0261827-8/relatorio-e-voto-12195471>>. Acesso em: 19 ago. 2013.

¹² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. REExt n. 406955, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17486620/recurso-extraordinario-re-406955-stf>>. Acesso em: 19 ago. 2013.

Portanto, vejamos agora a análise dos limites máximos e mínimos da capacidade contributiva.

5.1 BALIZAS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme previamente elucidado, é sabido que o princípio constitucional da capacidade contributiva é balizado por dois critérios, quais sejam o mínimo existencial e o princípio do não confisco.

O mínimo existencial representa uma estimativa que denota a parcela indispensável mínima a qual a pessoa deve possuir a fim de poder viver com dignidade, tomando como parâmetro o homem médio.

Com o intuito de proteger o mínimo existencial, cabe ao Estado tributar apenas quando o contribuinte manifestar riqueza acima desse limite mínimo, resguardando assim a dignidade da pessoa humana.

O mínimo existencial encontra fundamento na idéia de dignidade da pessoa humana, de liberdade, assim como na idéia de igualdade, uma vez que a pobreza nasce das desigualdades.

Por sua vez, o princípio do não confisco (ou também chamado de princípio da vedação do confisco) representa o limite máximo da capacidade contributiva.

Elencado no artigo 150 inciso IV da CRFB/88, estabelece que o tributo não poderá ter efeito de desapropriação, ou seja, não poderá ter alíquota ou base de cálculo tão alta a ponto de suprimir boa parte dos bens do contribuinte e/ou inviabilizar o exercício de atividade econômica.

Aplicável inclusive às multas tributárias, o princípio do não confisco impõe ao Estado tributar de uma maneira razoável, impondo uma carga tributária minimamente proporcional,

observando a tributação sob um amplo espectro, uma vez que não existem parâmetros concretos para determinar qual valor produziria de fato um efeito confiscatório¹³.

Esse princípio é fundamental para assegurar o direito de propriedade, direito esse garantido pela própria Constituição¹⁴. Ocorre que a propriedade privada não pode ser vulnerada pela atividade arrecadatória do fisco, de modo que, se a tributação é desarrazoavelmente elevada, ela estará atentando contra esse direito, tributando além da capacidade contributiva.

Entretanto, há de se criticar a falta de parâmetros concretos ao princípio do não confisco, de modo que não existem ainda critérios matemáticos para determinar quando uma tributação é de fato confiscatória. Desse modo, cabe apenas à percepção do próprio julgador identificar quando há violação ao princípio.

Diante da avaliação dos limites da capacidade contributiva, passemos agora ao estudo dos seus sub-princípios constitucionais.

5.2 SUB-PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No que concerne unicamente aos impostos, temos que o princípio da capacidade contributiva é operacionalizado por quatro sub-princípios, o princípio da personalização, o da progressividade, da seletividade e o da proporcionalidade. Vejamos, portanto cada um deles.

O princípio da personalização atua como uma característica inerente aos demais, de modo que os tributos devem ter caráter pessoal. Dessa forma, quanto mais personalizado for o tributo, mais justo ele é.

¹³ ALEXANDRE, op. cit., p. 150.

¹⁴ Art. 5º caput, XXII, XXIV e LIV e art. 170, II, BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 ago. 2013.

O princípio da progressividade, revelado através do imposto de renda (art. 153, §2º, I da CRFB/88) e do imposto sobre propriedade territorial urbana (art. 156, § 1º, I da CRFB/88), se manifesta com a tributação recaindo de forma progressivamente mais elevada, através de alíquotas diferenciadas. Importante notar que, no que concerne o IR, as alíquotas são graduadas na medida em que a renda se afasta do mínimo existencial.

O princípio da seletividade institui que as alíquotas dos tributos serão variadas tendo em vista um determinado critério adotado, sendo mais comumente adotado a essencialidade do bem, cabendo ao ente tributante determinar os diferentes graus de essencialidade.

Elencado nos artigos 153 § 3º inciso I e 155 § 2º inciso III, é afirmado que as alíquotas do ICMS e do IPI serão graduadas conforme a essencialidade do produto ou do serviço. Na hipótese do IPI, a Constituição diz que ele será seletivo, contudo, no caso do ICMS ela diz que poderá ser seletivo, ou seja, nota-se uma facultatividade da seletividade do ICMS.

Na tributação sobre as relações consumo, a qual ocorre principalmente através do ICMS e do IPI, sabe-se que ela é devida pelo contribuinte de direito, contudo sendo arcada pelo contribuinte de fato, isto é, o consumidor. A manifestação da justiça fiscal nesses casos se através da distribuição da carga tributária nas relações de consumo, uma vez que a capacidade econômica é demonstrada na qualidade do produto adquirido..

Por fim, o princípio da proporcionalidade constitui a forma de aferir capacidade contributiva dos impostos reais, quais sejam o IPTU, IPVA, ITBI e o ITCMD. Esses tributos, portanto, possuirão valores proporcionais aos de seus respectivos bens.

CONCLUSÃO

Ao longo da obra foi possível constatar que o Sistema Tributário Nacional forma uma estrutura de princípios constitucionais tributários essenciais para a garantia da realização de uma política tributária justa sob a ótica aristotélica.

Desse modo, o Sistema Tributário Nacional atua como uma ferramenta de extrema relevância para a persecução da justiça fiscal no Brasil.

No entanto, faz-se necessário ressaltar que esse aglomerado de normas constitucionais, nas palavras de José Afonso da Silva, “é necessário ter em vista que o sistema tributário é parte de um sistema econômico-social concreto, e qualquer teoria de uma tributação justa que não leve em conta a totalidade do sistema social cai na abstração metafísica”¹⁵.

Desse modo, desvendamos que primeiramente deve haver a tributação veiculada por meio de lei, a fim de se fazer valer a legítima vontade do povo, por intermédio do Poder Legislativo.

Entretanto, não basta haver apenas a lei, se ela não atua de forma isonômica, respeitando a capacidade contributiva dos indivíduos.

Logo, temos que a norma tributária, a fim de ser justa, deve proteger o mínimo existencial dos contribuintes, bem como não deve ser elevada o suficiente à ponto de alcançar níveis confiscatórios.

Portanto, conclui-se que o Estado brasileiro exerce o poder de tributar com justiça quando, pautado em lei, tributa apenas acima do mínimo existencial e abaixo de um patamar confiscatório, respeitando a capacidade contributiva dos seus contribuintes.

Para tal, nosso legislador constitucional presenteou a nossa sociedade com um sistema tributário nacional confeccionado por princípios instrumentais, os quais visam garantir assim a tão aclamada justiça fiscal.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 89.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*, 4. ed. São Paulo: Método, 2010.
- ALMEIDA, Diogo Vollstedt de. *As limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. Boletim Conteúdo Jurídico, v. 241, Abr 2013. <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo.as-limitacoes-constitucionais-ao-poder-judicial-de-tributar,42868.html>. Acesso em: 02 ago. 2014.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ARISTOTELES. *Ética a Nicômaco*. 1967, V, I, 1129a.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1988, Disponível em < http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/doc/artigos/rui_barbosa/ferb_ruibarbosa_oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2013.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 ago. 2013.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: < <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 16 ago. 2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 1990.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32. ed.. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____, *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.