

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”

FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS

MARCUS GUIMARÃES PETEAN

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE ENTRE O
DISCURSO DA DOUTRINA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF**

FRANCA

2018

MARCUS GUIMARÃES PETEAN

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE ENTRE O
DISCURSO DA DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Julio de Mesquita Filho”, como pré requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras.

FRANCA

2018

P477p Petean, Marcus Guimarães
Princípio da capacidade contributiva: uma análise entre
o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF / Marcus
Guimarães Petean. -- Franca, 2019
130 p. : tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista (Unesp),
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca

Orientador: Marcos Simão Figueiras

1. Direito. 2. Tributário. 3. Tributo. I. Título.

MARCUS GUIMARÃES PETEAN

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE ENTRE O
DISCURSO DA DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF**

**Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais,
Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-
requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de
Concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.**

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____
Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

1o Examinador: _____
Profa. Dra. Elisabete Maniglia

2o Examinador: _____
Prof. Dr. Cleber Sanfelici Otero

Franca, 13 de setembro de 2018.

Dedico esta dissertação de mestrado à minha mãe, ao meu pai, Luiz Fernando, que me deu todo suporte ao longo da vida; ao meu irmão Joffre, pelo exemplo de pessoa e profissional. Dedico também aos meus avós Joffre, Mildes, Yolanda e Vasco.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela bênção da vida e pelo amparo para a evolução e progresso diário.

Agradeço também à minha família por todo suporte que me foi dado ao longo da vida, sem o qual não poderia ter chegado até aqui.

Por fim, agradeço a todos amigos, colaboradores e professores da Unesp de Franca, em especial ao Dr. Marcos Simão Figueiras, por todo conhecimento compartilhado e pelo apoio indispensável ao desenvolvimento da presente pesquisa.

PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva: uma análise entre o discurso da doutrina e a jurisprudência do STF**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2018.

RESUMO

O presente trabalho, em síntese, tem por objetivo investigar como o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal. Parte-se do pressuposto de que o Estado como instituição politicamente organizada atrai para si atribuições destinadas ao desenvolvimento e bem estar social dos cidadãos e que estes, por sua vez, devem contribuir financeiramente para o custeio das atividades desenvolvidas pelo Estado. Neste contexto, a imposição tributária se instala como contribuição de cada indivíduo em prol da coletividade. É justamente esta possibilidade de cada indivíduo concorrer para o financiamento do Estado, ou seja, a medida do sacrifício individual que o Estado poderá legitimamente cobrar revela a importância do princípio da capacidade contributiva como requisito a ser avaliado para garantir justiça na imposição tributária. Neste passo, a pesquisa se justifica para averiguar se há compatibilidade entre a interpretação dada pela doutrina e a jurisprudência da Corte Suprema do Brasil. A pesquisa parte da premissa de que a forma de tributação de Estado pode ser um instrumento de redução da desigualdade e promoção da cidadania e, desta forma, pretende contribuir para fomentar as discussões sobre a justiça fiscal no país.

Palavras-chave: capacidade contributiva. tributação. desigualdade social. justiça fiscal.

PETEAN, Marcus Guimarães. **Princípio da capacidade contributiva: uma análise entre o discurso e a realidade brasileira**. 2018. _____. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2017.

ABSTRACT

The purpose of this study is to investigate the progress of the contributory capacity, provided for in article 145, paragraph 1, of the Federal Constitution, which has been applied by the Federal Supreme Court. The State has a political organization to attract and the attributions to the development and social welfare of the citizens and that, in turn, contribute financially to the cost of activities rich by the State. In this context, taxation imposes itself as a contribution of each individual to the benefit of the collectivity. It is possible that each individual competes for state funding, that is, a measure of individual sacrifice that can be assessed to do justice to taxation. In this article, the research is justified to ascertain if there is any difference between a given given by the doctrine and a jurisprudence of the Supreme Court of Brazil. The formation of an instrument to reduce inequality and promote citizenship and, thus, the use of an instrument to reduce inequality and promote citizenship in the country.

Keywords: contributory capacity. taxation. social inequality. fiscal justice.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo Regimental
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
Art.	Artigo
AI	Agravo de Instrumento
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
DL	Decreto-lei
EC	Emenda Constitucional
ED	Embargos de Declaração
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
Inc.	Inciso
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ	Impostos sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
N.	Número
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO 1 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO BRASILEIRO.....	16
1.1 Competência tributária.....	19
1.2 Conceito de tributo.....	21
1.3 Espécies tributárias.....	23
<i>1.3.1 Impostos.....</i>	<i>24</i>
<i>1.3.2 Taxas.....</i>	<i>27</i>
<i>1.3.3 Contribuição de melhoria.....</i>	<i>28</i>
<i>1.3.4 Empréstimo compulsório.....</i>	<i>29</i>
<i>1.3.5 Contribuições especiais.....</i>	<i>30</i>
1.4. Demais correntes doutrinarias sobre as espécies tributárias.....	32
1.5 Repartição das receitas.....	34
1.6 Da atividade financeira do Estado.....	36
<i>1.6.1 Despesas públicas.....</i>	<i>38</i>
<i>1.6.2 Receitas públicas.....</i>	<i>39</i>
<i>1.6.3 Orçamento público.....</i>	<i>39</i>
CAPÍTULO 2 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	41
2.1 Princípios e regras.....	41
2.2 Conceito.....	44
2.3 Fundamentos.....	47
2.4 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva.....	51
2.5 Histórico.....	52
2.6 Previsão constitucional.....	55
2.7 Princípios e valores correlatos.....	59
<i>2.7.1 Isonomia.....</i>	<i>60</i>
<i>2.7.2 Mínimo existencial.....</i>	<i>62</i>
<i>2.7.3 Essencialidade e Seletividade.....</i>	<i>64</i>
<i>2.7.4 Razoabilidade e Proporcionalidade.....</i>	<i>66</i>
<i>2.7.5 Não confisco.....</i>	<i>66</i>

2.7.6 <i>Justiça fiscal</i>	68
2.7.7 <i>Solidariedade social</i>	69
2.7.8 <i>Dignidade da pessoa humana</i>	70
2.8. Capacidade contributiva e progressividade.....	71
CAPÍTULO 3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL E SUA APLICAÇÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	74
3.1 Tributação direta e tributação indireta.....	80
3.2 A tributação sobre a renda o patrimônio.....	84
3.3 A tributação sobre o consumo.....	86
3.4 Análise de julgados do STF sobre a capacidade contributiva.....	87
CONCLUSÕES.....	102
REFERÊNCIAS.....	105
ANEXOS.....	111
APÊNDICE.....	115

INTRODUÇÃO

A pobreza é um dos problemas mais preocupantes na sociedade contemporânea, a ponto de trazer a sensação de ineficácia da ideia do Estado como ente garantidor do bem estar social.

Neste cenário, o Brasil tem se destacado, por apresentar índice de desenvolvimento social precário, ainda que comparado a países emergentes, o que é um contrassenso, diante de uma Constituição farta na previsão de direitos e garantias fundamentais.

Na prática, a Administração alega insuficiência de recursos para fazer frente aos gastos públicos e ainda garantir qualidade de vida a todos cidadãos. , os contribuintes reclamam que suportam alta carga tributária e, mais, sem a devida contraprestação estatal. O que se verifica é que a concretização dos direitos individuais e sociais está, intimamente, ligada à destinação do dinheiro público e, não menos importante, a forma de tributação adotada pelo Estado.

O poder de tributar, advindo da própria ideia de vida em coletividade, legitima a incursão no patrimônio dos particulares para exigir contribuições compulsórias, mas desde que adequadas aos ditames da Constituição.

Neste mister, a CF prevê que, 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, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A citada norma constitucional estabelece o princípio da capacidade contributiva, ao determinar que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte para, assim, atingir um modelo de tributação socialmente justo.

Aliado ao princípio da capacidade contributiva, o sistema constitucional através da garantia do mínimo existencial, igualdade, razoabilidade, proporcionalidade e

outros princípios, trouxe diretrizes para garantia de justiça fiscal e, conseqüentemente, promoção da dignidade da pessoa humana.

Todavia, equilibrar os interesses do Fisco e os dos contribuintes a estes postulados não é uma tarefa fácil. É fato que a escolha das bases de incidência no sistema tributário não é tão simples, exige uma profunda reflexão. Inúmeras são as questões de ordem legal, política e administrativa a serem avaliadas na escolha de um modelo de tributação que seja capaz de garantir o pagamento das contas públicas e ainda se compatibilizar com os princípios constitucionais.

Assim, o propósito do presente trabalho é, dada a relevância, dimensão e profundidade do tema, porém sem a pretensão de esgotá-lo e seguindo a linha de pesquisa a qual se vincula a presente dissertação (Tributação, desenvolvimento e integração regional), investigar como se dá a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva no Brasil, adotando a ideia de que a justiça na distribuição dos ônus fiscais na sociedade pode ser utilizada como ferramenta capaz de viabilizar maior distribuição de renda e, conseqüente, trazer melhoria na qualidade de vida da população em geral.

Desta forma, com vistas a facilitar a compreensão do tema proposto, este trabalho foi estruturado em três partes.

O primeiro capítulo dedica-se a apresentar, ao leitor, os principais aspectos relacionados ao sistema tributário e financeiro brasileiro, oportunidade em que são estudadas as espécies tributárias existentes no país, medida de fundamental importância para compreensão da pesquisa. Isto porque somente depois de compreendidos ou recordados os fundamentos que justificam a imposição de cada espécie tributária é que se torna possível a análise da adequação dos julgados do STF aos ditames do princípio da capacidade contributiva. Para todos os efeitos, deve ser lembrado que são diversas as bases de incidência e até mesmo as técnicas adotadas pelo Fisco para arrecadação tributária, fatores de suma importância para o presente estudo. Importante também a apresentação das fontes de receita do Estado até mesmo para dimensionar a importância do direito tributário como mecanismo de promoção do exercício da cidadania, o que justificou a escrita de alguns tópicos no primeiro capítulo.

No segundo capítulo, apresenta-se as principais considerações sobre o princípio da capacidade contributiva, desde a parte conceitual, histórico até análise com outros princípios constitucionais. Neste capítulo são apresentadas as lições doutrinárias sobre o tema para que seja possível, ao leitor, formar sua convicção ao analisar como o STF tem julgado casos que envolvem o princípio da capacidade contributiva.

No terceiro e último capítulo, quando já sedimentadas as bases conceituais, apresenta-se uma análise crítica do princípio da capacidade contributiva, em julgados do STF, órgão este que foi escolhido, por ser o responsável pela análise das normas constitucionais e por representar o grau máximo na hierarquia do Judiciário, ou seja, responsável por dar a última palavra em casos relacionados ao tema. As divisões dos julgados em grupos facilita, dentre outras coisas, a análise sobre a evolução do tema no STF e, em especial, a visualização de que o princípio pode ser utilizado tanto para justificar os interesses do Fisco como dos contribuintes. No mais, o capítulo apresenta dados sobre a tributação no país e, assim, auxilia também a construir reflexões sobre a escolha das bases de incidência tributária e seus reflexos na sociedade.

Em seguida, parte-se para a apresentação das conclusões sobre o estudo aqui exposto. Neste ponto, quando já apresentadas as lições da doutrina, dados estatísticos e detalhados os julgados pelo STF, espera-se que o trabalho, de alguma forma, tenha contribuído para que o leitor note a importância de se discutir o tema apresentado se quisermos melhorar as condições econômica e financeiras do país.

O estudo, diante de sua amplitude e profundidade, exigiu a realização de pesquisa pautada pelo pluralismo metodológico, de modo a abarcar maiores segmentos do conhecimento e garantir melhor aprofundamento da análise.

Para a realização da presente dissertação, utilizou-se do método dogmático-jurídico mediante análise da legislação, doutrina e principalmente na jurisprudência do STF relacionada ao princípio da capacidade contributiva.

Empregou-se o método dedutivo para viabilizar a concretização da análise crítica do tema proposto. Por este método procurou-se demonstrar e fundamentar uma proposição, por meio de argumentos lógicos, ou seja, a análise do princípio com a

finalidade de verificar o pleno funcionamento e abrangência, analisando definições, possíveis incoerências e lacunas.

Verificou-se também a adoção do método comparativo, tendo em vista os comparativos realizados entre a doutrina e as decisões do STF.

A metodologia que melhor atendeu aos objetivos propostos no capítulo que trata da análise de julgados do STF foi a pesquisa de métodos quantitativa e qualitativa com a apresentação de abordagem analítica e descritiva dos julgados mais significativos.

No mais, em caráter complementar a pesquisa apoiou-se no método analítico sistemático ao proceder a incursão analítica nos textos normativos em cotejo com os fatos da vida social.

Quanto ao material, por tratar-se de um estudo eminentemente teórico-jurídico, empregou-se uma abordagem de cunho bibliográfico, com fundamento em obras científicas, artigos publicados em revistas especializadas ou por meio eletrônico, com destaque para análise jurisprudencial, especialmente as decisões proferidas pelo STF, que compõe o cerne da pesquisa.

Oportuno registrar que o desenvolvimento do presente trabalho foi pautado pela observância das normas técnicas obedeceram às normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

Após o corpo do trabalho, foram colacionadas as conclusões e ao final, as notas bibliográficas.

CAPITULO 1 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO BRASILEIRO

Para permitir melhor compreensão e assimilação do tema proposto na presente pesquisa, faz-se necessário percorrer algumas noções introdutórias, além de apresentar uma visão geral da estrutura do sistema tributário e financeiro do país, o que será realizado neste capítulo.

O sistema de tributação adotado no Brasil é, eminentemente, constitucional e, desta forma, apresenta critérios rigorosos para alterações. A CF estabelece as diretrizes básicas para estruturação do modelo de tributação voltado a proporcionar receitas que garantam as finanças dos órgãos estatais, sem prejuízo da adequação aos valores que o constituinte pretendeu preservar.¹

É importante que as bases do sistema tributário, bem como os direitos e garantias estejam expressos na CF porque esta rigidez para alterações garante maior estabilidade e segurança jurídica, tanto ao Fisco como para os contribuintes.

Neste passo, a CF, como corolário lógico da escolha pelo modelo federativo, conferiu competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituição e cobrança de tributos, de forma a garantir, ao menos em tese, maior autonomia entre as pessoas jurídicas de direito público.

Para todos os efeitos, é difícil alcançar a garantia de autonomia se houver significativa dependência financeira entre as pessoas jurídicas de direito público.

Ademais, determinou que o sistema tributário nacional subordina-se a vários princípios e limitações constitucionais, que configuram garantias aos contribuintes, a exemplo: do princípio da legalidade (art.150, I); isonomia (art.150, II); irretroatividade (art.150, III, "a"); anterioridade (art.150, III, "b"); proibição de confisco (art.150, IV); capacidade contributiva (art.145, § 1º); além das imunidades tributárias.

Andou bem o Constituinte neste ponto, em especial para garantir que o Estado tenha limites na imposição tributária.

¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 147.

Desta forma, ao legislador infraconstitucional incumbe editar normas nos contornos estabelecidos pela CF que, como visto, trouxe parâmetros rígidos para criação dos tributos.

Os entes federativos devem observar também, nos termos da CF (art. 146), as normas gerais sobre Direito Tributário que são estabelecidas mediante lei complementar.² Cabe aqui a observação de que a lei que estabelece as normas gerais sobre Direito Tributário, hoje no país, é o CTN (Lei n. 5.172/66), que foi instituída antes da CF vigente, mediante lei ordinária, mas recebida com *status* de lei complementar, fato este reconhecido pelo STF (REExt n. 93.850 MG).

Assim, a CF outorga a competência tributária, ao passo que o CTN tem a função de dirimir conflitos de natureza tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, definir tributos e suas espécies, além de outras especificadas no texto constitucional.

A lei ordinária também desenvolve importante papel, na estrutura do sistema tributário nacional, ao definir a hipótese de incidência dos tributos, nos limites outorgados pela CF.

Como estas normas devem obediência ao Texto Constitucional e muitas vezes tratam de questões detalhadas de cada espécie tributária, nada mais razoável que tenham critérios mais brandos para criação e alteração.

No mais, o sistema constitucional tributário disciplinou, de forma pormenorizada nos artigos 157 a 162, a forma de divisão das receitas arrecadadas, inclusive, com a possibilidade de determinada pessoa política participar do produto da arrecadação de outra.

A medida se justifica para garantir maior justiça na divisão das receitas tributárias, em especial para garantir que as pessoas jurídicas de direito público possam ter a autonomia decorrente do pacto federativo.

² CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 03.

Estabelecidas estas considerações preliminares, parte-se para o necessário aprofundamento de alguns tópicos, a iniciar sobre a competência tributária.

1.1. Competência tributária

Dentre as faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinam o sistema tributário.

É importante registrar que a competência tributária, objeto do presente estudo, se distingue da legislativa plena, prevista no artigo 6º do CTN, que atribui aos entes políticos a competência para legislar sobre matérias de Direito Tributário (art. 24 da CF).

A competência tributária, objeto do estudo, tem um sentido mais restrito à criação e modificação dos tributos. Por expressa previsão constitucional, cada pessoa política detém competência tributária consistente em prerrogativas legiferantes para legislar sobre a produção de normas jurídicas tributárias.³

A competência tributária, portanto, está sujeita à observância da CF, lei tributária fundamental, a partir do qual os processos interpretativos devem ser desenvolvidos.

É de suma relevância que o legislador infraconstitucional, assim como os demais agentes que estiverem envolvidos em questões ligadas à interpretação das normas tributárias, devam obediência aos valores que o constituinte buscou preservar, garantindo, assim, ordem ao sistema.

De acordo com a doutrina, as principais características da competência tributária e que merecem destaque porque auxiliam na compreensão do instituto são: privatividade, irrenunciabilidade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e facultatividade.

A primeira delas, a privatividade, refere-se ao fato de que, via de regra, no sistema tributário, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal possuem, exclusividade,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p 235.

para criar determinados tributos⁴. Por outra perspectiva, a referida característica possui efeito negativo ao recusar competência às pessoas não indicadas na Constituição. Com este requisito garante-se mais ordem e segurança ao sistema, evitando, inclusive, a imposição excessiva de tributos.

A violação à privatividade, ou seja, a criação de tributo por pessoa política incompetente, traz nulidade absoluta que não pode ser sanada sequer com a autorização da pessoa que detinha a competência.

É importante observar também que a privatividade exige observância sobre o viés material, na medida em que cada pessoa jurídica somente pode criar o tributo indicado na Constituição e, também, pelo viés territorial, já que as leis tributárias somente tem aplicabilidade sobre os fatos ocorridos no âmbito territorial da pessoa jurídica que a instituiu, de forma a evitar eventuais usurpações.

Não fosse a exigência de observância da privatividade, haveria comprometimento da harmonia entre os entes da Federação.

A característica da indelegabilidade, por sua vez, determina que o titular não pode ceder a competência que foi outorgada, ou seja, os entes da Federação não podem delegar entre si a capacidade legislativa⁵. Mais uma vez andou bem o Poder Constituinte ao preocupar-se com a garantia de ordem ao sistema tributário.

Neste sentido, é a previsão expressa do artigo 7º do CTN que estabelece que “*a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra*”.

A característica da incaducabilidade, por sua vez, determina que o direito de criar a norma não decai por força do tempo, ou seja, via de regra, não se submete a qualquer prazo, a menos que a CF assim estipule. ⁶

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed.. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 292.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 268.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 642.

Se o exercício da função legislativa é inovar a ordem vigente, não seria mesmo lógico que houvesse a limitação do exercício da competência no tempo. Ademais, o próprio texto constitucional perderia conteúdo à medida em que o tempo fluísse e as competências conferidas não fosse exercitadas⁷.

Em continuidade, pela característica da irrenunciabilidade, infere-se que a competência tributária, via de regra, não pode ser renunciada.

Já pela característica da inalterabilidade entende-se que a competência tributária não pode ser ampliada pelos entes federativos, assim, somente a CF, por meio de emenda constitucional, pode alterá-la.

Por fim, a última característica listada, denominada facultatividade, determina que as pessoas políticas são livres para utilizar ou não a competência conferida pela Constituição. A implementação ou não do tributo fica ao alvedrio de cada ente político, valendo-se do juízo de oportunidade e conveniência. Aliada a característica da incaducabilidade, esta característica da competência tributária reafirma a garantia de autonomia entre os entes da federação.

1.2. Conceito de tributo

A palavra “tributo” comporta inúmeros significados. À guisa de ilustração, de acordo com Paulo de Barros Carvalho⁸, o vocábulo “tributo” abrange, ao menos, seis significações diversas, são elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributaria;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p 239.

⁸ Ibid, p. 19.

São diversas as acepções do termo tributo, entretanto, o artigo 3º do CTN define tributo, especificamente, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Entende-se por “prestação pecuniária compulsória”, o comportamento obrigatório, independente da vontade do sujeito passivo, de efetuar o pagamento em pecúnia, ou seja, levar dinheiro aos cofres públicos.⁹

Assim, realizado o fato previsto na norma jurídica, surge para o sujeito ativo o direito de exigir o cumprimento obrigatório do recolhimento do tributo que, mediante pagamento, é outorgado o efeito liberatório ao sujeito passivo.¹⁰ Trata-se de prestação consistente em comportamento do sujeito passivo de levar dinheiro ao sujeito passivo. Isto com a finalidade de assegurar ao Estado os recursos financeiros para execução de suas atividades.

O dever de pagar tributo independe da vontade do sujeito passivo, portanto, inexistente, na definição legal, o elemento vontade para incidência da norma tributária.

Seria, praticamente, ilógico pensar que na ausência da compulsoriedade, firmada muitas vezes por multas elevadas, o contribuinte entregaria ao Estado parte significativa de seu dinheiro.

O dispositivo determina também que tributo não constitua “sanção por ato ilícito”, desta forma, os atos ilícitos estão sujeitos à medidas sancionatórias. A ressalva do CTN existe, em especial, para distinguir o tributo da multa pecuniária.

Portanto, o dever decorre do fato definido em lei não qualificado como ilícito. De tal modo que a consequência jurídica para os atos ilícitos é a imposição de multa ou outras consequências punitivas que não tributo.

O artigo determina também que referida prestação pecuniária obrigatória seja “instituída por lei”, em observância a própria CF que, em seu artigo 150, inciso I, veda a

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 32.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 373.

União, Estados e Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Referido dispositivo coaduna-se com o artigo 97 do CTN que dispõe que somente a lei pode instituir tributos.

Aqui encontra-se uma das mais significativas garantias do contribuinte, na medida em que se o fato impositivo não estiver, previamente, previsto em lei a tributação não se qualifica como legítima por ferir o princípio da legalidade.

A última exigência é a de que o tributo seja “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, em regra, não há margem para discricionariedade do agente administrativo.

Entende-se por atividade vinculada aquela cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência e oportunidade para atuar. Não há margem para apreciação da autoridade que fica vinculada à determinação legal.¹¹

Por esta característica, busca-se evitar a odiosa criação de privilégios para alguns em detrimento de outros.

Para sintetizar o conceito de tributo, Geraldo Ataliba esclarece que:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).¹²

Parte-se, doravante, para a apresentação das espécies de tributos.

1.3. Espécies tributárias

Feita uma breve consideração sobre a definição de tributo, mister se faz discorrer sobre as espécies tributárias previstas sistema tributário brasileiro.

A classificação das espécies de tributos, no Brasil, é tema de grande divergência doutrinária e se funda, essencialmente, em quatro teorias.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 89.

¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 33.

Importa registrar, de antemão, que não é mérito deste trabalho, quanto menos compete a este pesquisador, apontar qual está certa ou errada, mas convém registrar os entendimentos doutrinários sobre o assunto porque enriquecem o estudo e demonstram ao leitor os motivos que justificam a imposição de cada espécie de tributo.

A primeira teoria objeto de estudo é denominada quinquipartite, defendida a exemplo por Hugo de Brito Machado¹³ e adotada pelo Supremo Tribunal Federal, em alguns julgados, é a que encontra mais adeptos.

Os defensores desta teoria sustentam a existência de cinco espécies tributárias e, assim o fazem, por entenderem que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são espécies tributárias distintas das contribuições de melhoria, impostos e taxas (STF, RE 146.733-9SP). À título de ilustração, o Ministro Moreira Alves, em julgamento no STF, defendeu que:

De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas, e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Adotar-se-á, nesta pesquisa, a teoria quinquipartite para detalhar melhor cada espécie tributária, o que facilitará a compreensão das demais teorias que serão, posteriormente, apresentadas.

1.3.1 Impostos

De acordo com o artigo 16 do CTN, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Há entendimento de que a particularidade dos impostos reside na destinação do produto da arrecadação para o pagamento das despesas gerais do Estado, sem que haja

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 91.

contraprestação, ou seja, trata-se tributo não vinculado¹⁴. Este entendimento, todavia, recebe críticas porque, nos termos do art. 4, II, do CTN, o destino do produto arrecadado é irrelevante para fins de classificação do tributo. Sustenta-se que a utilização de conceitos avindos das Ciências das Finanças e não jurídicos, para determinação da espécie tributária, não se justifica para fins de classificação dos tributos¹⁵.

A característica essencial do imposto reside em não depender de que o Poder Público desenvolva qualquer atividade específica para que ele seja instituído ou cobrado. Assim, o fato que traz o dever jurídico de levar aos cofres públicos o imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado. ¹⁶

Ainda que não se enxergue com tanta clareza a contraprestação advinda do Estado com o pagamento dos impostos, por não tratar-se de tributo vinculado, é justo que cada cidadão que tenha capacidade contributiva contribua para o pagamento das despesas do Estado, reforçando os ideais de cidadania e vida em coletividade.

De acordo com Luciano Amaro¹⁷:

[...] os impostos, que, além de atenderem aos requisitos genéricos integrantes do conceito de tributo, apresentam as seguintes características: a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (em geral - mas não necessariamente - nominados na norma definidora de competência), que, uma vez, ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária; b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; c) não se afetam a um determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público.

Há que se registrar que o Constituinte determinou expressamente, nos artigos 153 a 156 da CF, os campos materiais que incidirão os impostos e as pessoas políticas com competência para instituição.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 117.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 508.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 319.

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 81.

Para facilitar a assimilação das bases de incidência dos impostos, no Brasil, cumpre colacionar a classificação apresentada pelo professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸, que de forma didática, considera os impostos nos seguintes termos:

1) Impostos que gravam o comércio exterior: imposto de importação (art. 153, I, da CF) e imposto de exportação (art. 153, II, da CF), hoje, ambos de competência da União;

2) Impostos sobre o patrimônio e a renda: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I, da CF) de competência dos Municípios; impostos sobre a propriedade de veículos automotores de competência dos Estados e Distrito Federal (art. 155, III, da CF) e; imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, VI, da CF), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF) e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da CF) de competência da União;

3) Impostos sobre a transmissão, circulação e produção: imposto sobre a transmissão inter vivos (art. 156, II, da CF) e imposto sobre serviços (art. 156, III, da CF) de competência dos Municípios; imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (art. 155, I, da CF) e imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de competência dos Estados (art. 155, II, da CF), impostos sobre produtos industrializados (art. 153, IV, da CF) e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, da CF) de competência da União;

4) Impostos extraordinários: imposto que a União pode instituir, na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II, da CF);

5) Impostos previamente indeterminados: imposto de competência da União autorizada a criar, desde que por lei complementar e que não seja cumulativos e não tenham a mesma base de cálculo dos impostos dos Estado, Municípios e Distrito Federal (art. 154, I, da CF).

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 37

Assim, nos termos do artigo 154, I, da CF, a União pode instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

São estas, portanto, as principais considerações sobre os impostos, suficientes à compreensão do objeto da pesquisa.

1.3.2 Taxas

De acordo com o artigo 77 do CTN, as taxas podem ser cobradas pela União, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Possuem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior¹⁹, sobre o tema, apresenta a seguinte lição:

A taxa é tributo vinculado e, portanto, a sua hipótese de incidência definida em lei deve depender de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, de uma ação estatal que acarrete ao contribuinte o gozo individualizado do serviço público. A taxa também é tributo comutativo, ou retributivo, porque se baseia no princípio do custo/benefício, ou seja, custo para Administração e benefício público para quem receber o serviço. A taxa tem caráter contraprestacional porque não pode ser cobrada sem que o Estado preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, serviço público específico e divisível.

Considera-se poder de polícia, nos termos do artigo 78 do CTN, a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

¹⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 80.

Já o serviço público passível de taxa deve ser específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição e utilizado efetiva ou potencialmente pelo sujeito passivo²⁰.

O artigo 79 do CTN delimita os serviços passíveis de taxa, quais sejam aqueles utilizados pelo contribuinte: efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Portanto, a característica fundamental das taxas é a conexão do interesse individual a uma determinada atuação estatal que se reflete de modo divisível²¹, ou seja, o essencial, na taxa, é a reflexibilidade da atividade estatal ao contribuinte.

Embora pareça um dos tributos mais justos diante da evidente contraprestação estatal, cumpre ao legislador observar também a incidência de isenções e imunidades para evitar injustiças. É o que ocorre, por exemplo, com a taxa judiciária, na qual o legislador ordinário, com respaldo na CF, cuidou de garantir o exercício do direito de ação daqueles que não tem recursos para tanto.

1.3.3 Contribuição de melhoria

Trata-se de tributo com fundamento constitucional no artigo 145, III, da CF e que se justifica em decorrência de obra pública que traga valorização imobiliária ao contribuinte.

O CTN, na esteira da determinação constitucional, estabeleceu, em seu artigo 81, que a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 319.

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 82.

De acordo com Geraldo Ataliba, a contribuição de melhoria seria o instrumento jurídico pelo qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, gerada por obras públicas, cuja expressão financeira da valorização é atribuída pela ordem jurídica ao estado. Isto porque a Constituição confere tais valorizações à pessoa pública que realiza tais obras.²²

Assim, enquanto as taxas exigem o exercício do poder de polícia ou serviços públicos, as contribuições de melhoria exigem a realização de obra pública que valorize os imóveis na localidade. Assim, a contribuição de melhoria somente pode ser exigida após a realização da obra pública, vez que é imprescindível a valorização o imóvel²³.

O fundamento do tributo é que o proprietário do imóvel valorizado pela obra pública não aufera, sem contrapartida proporcional, uma vantagem para a qual toda a sociedade contribuiu²⁴, ou seja, a coletividade não deve financiar obra que enriqueça somente um grupo de indivíduos.

Da mesma forma, o contribuinte não pode ser obrigado a recolher valor superior à vantagem que sobreveio ao imóvel, sob pena de violação ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Para todos os efeitos, é razoável e justo que exista uma contraprestação específica daquele que auferiu valorização em sua propriedade, em decorrência de obra pública, para que não se beneficie às custas de toda a população.

Trata-se, portanto, de espécie tributária vinculada porque o fato gerador está relacionado a uma atividade estatal específica ao contribuinte.

1.3.4 Empréstimo compulsório

A CF estabelece em seu artigo 148, a possibilidade de instituição do empréstimo compulsório, mediante lei complementar, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 155.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 545.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 455.

Há também a previsão de instituição do empréstimo compulsório, em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

O empréstimo compulsório se vincula à despesa que fundamentou sua instituição e, se o valor arrecadado não for empregado àquela finalidade apontada na lei, o contribuinte tem o direito de repetir o que pagou.²⁵

Sobre o empréstimo compulsório o professor Paulo de Barros Carvalho lembra que:

Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3 do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entender por “tributo”, de nada importando o plus representado pela necessidade de restituição, insita ao conceito de “empréstimo”, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo.²⁶

Efetuada o pagamento do empréstimo compulsório, o contribuinte tem o direito de reaver a quantia paga, observadas os prazos e condições de resgate previstos na lei que o instituiu. De modo que a destinação do produto da arrecadação não lhe altera a natureza jurídica de tributo, nos termos do art. 4º, inciso II, do CTN.

Assim, na esteira do entendimento majoritário na doutrina, ainda que haja a previsão legal de restituição do valor arrecadado, trata-se de espécie tributária até porque, pago o empréstimo compulsório, o tributo desaparece, ou seja, encerra-se a relação jurídica tributária.

1.3.5 Contribuições especiais

A Carta Magna prevê, expressamente (art. 149), a possibilidade da União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

²⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 559.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 33.

O Texto Constitucional estabelece que os ingressos devem, obrigatoriamente, ser destinados ao custeio de finalidades sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Assim, a CF possibilita a instituição de contribuições para a seguridade social, financiada por toda a sociedade, mediante recursos provenientes das seguintes contribuições sociais, nos termos do artigo 195 que é bem elucidativo. Confira-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

É importante registrar que trata-se de rol meramente exemplificativo porque o parágrafo 4º, do artigo 195, da CF prevê a possibilidade de a lei instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

A contribuição para intervenção no domínio econômico, por seu turno, tem a função de direcionar os contribuintes a certos comportamentos úteis ao interesse coletivo, ou seja, são utilizadas como instrumento de extrafiscalidade.²⁷ Esta contribuição, portanto, deve ser utilizada para intervenção no domínio econômico e a destinação do tributo arrecadado aplicada ao financiamento da intervenção que serviu de fundamento para sua instituição.

Por fim, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, tem a finalidade de custear as entidades representativas de determinadas atividades profissionais ou

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 575.

econômicas. O fato gerador é o exercício de determinada atividade profissional ou econômica, exercida pela entidade credora das contribuições, pelo contribuinte. ²⁸

1.4. Demais correntes doutrinárias sobre as espécies tributárias

Não obstante a teoria quinquipartite seja a mais aceita no Brasil, as demais teorias apresentam como adeptos autores renomados e ajudam a explicar a incidência do ônus fiscal, o que justifica o presente estudo.

A segunda teoria denomina-se bipartite, a mais antiga delas e influenciada pela doutrina estrangeira, foi adotada por Alfredo Augusto Becker²⁹ e defende a existência de apenas duas espécies de tributos: os impostos e as taxas. Para o referido autor, o núcleo de análise da hipótese de incidência tributária é a base de cálculo. Assim, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e os tributos parafiscais só podem ser classificados como impostos ou taxas. Nesta toada, os empréstimos compulsórios seriam impostos restituíveis e a contribuição de melhoria, se sua base de cálculo for a mais valia do imóvel, seria um imposto ou uma taxa se a base de cálculo fosse o custo do serviço estatal. Esta teoria não considera as contribuições como espécie autônoma de tributo, porque enquadrar-se-iam tanto como impostos com destinação específica ou como taxas.

A terceira teoria, denominada tripartite, adotada por Paulo de Barros Carvalho³⁰, entre outros, sustenta a divisão dos tributos em três espécies, sendo que o critério de classificação está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência.

Ao examinar a legislação, quanto à hipótese de incidência, verifica-se no aspecto material, das duas, uma: ou consiste em uma atividade do poder público ou em fato ou acontecimento indiferente a qualquer atividade estatal.

No primeiro caso, o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária ao exercício de uma atividade estatal, uma obra pública, um serviço público e no segundo

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 55.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 621.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 89.

caso, via de regra, não está relacionado a um fato que se desenvolve na esfera jurídica do contribuinte.

Para Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, as espécies de tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria, nos termos do artigo 145 da CF e artigo 5º do CTN. Empréstimos compulsórios são subespécies de tributos que, a depender dos fatos eleitos pelo legislador, podem ter vinculação ou não com uma atividade do Estado e, assim, poderão ser imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

Para esta classificação, a destinação da receita proveniente da imposição tributária não altera a classificação até porque a CF assim não o fez. Deste modo, os empréstimos compulsórios e as contribuições devem ser enquadrados entre as modalidades de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

Caso o Estado tenha de realizar alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo, se diretamente ligada ao contribuinte será taxa ou se indiretamente ligada ao contribuinte será contribuição de melhoria. Se o Estado não tem de realizar alguma atividade relativa ao contribuinte, o tributo é não vinculado, ou seja, imposto.³¹

Pois bem. A quarta teoria, chamada de quadripartite, defende a existência de quatro espécies tributárias. Luciano Amaro³², por exemplo, sustenta a divisão dos tributos em impostos destinados ao financiamento das atividades gerais do Estado; taxas (de serviço, de polícia, pedágio e de melhoria) destinadas ao financiamento de atividades divisíveis para determinados contribuintes; contribuições (sociais, econômicas e corporativas) destinação do produto da arrecadação à determinada atividade do Estado, a ser exercida por entidade estatal ou paraestatal ou não estatal mais com função de interesse público; e os empréstimos compulsórios atribuído como tributo restituível que precisa, pelo seu regime jurídico especial, ser classificado como espécie autônoma.

Diante do que foi exposto, é possível concluir que, embora o CTN sinalize para existência de apenas três espécies tributárias, com o avanço do estudo sobre o tema, hoje,

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 375.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 80.

prevalece o entendimento de serem cinco as espécies tributárias, quais sejam impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

1.5 Da repartição das receitas

O Texto Constitucional estabelece de forma detalhada, nos artigos 157 a 159, a repartição das receitas tributárias entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal para que cada pessoa tenha condições de arcar com suas respectivas despesas.

Para todos os efeitos, o modelo de repartição adotado procura promover a redução das desigualdades regionais, à luz do artigo 3, inciso III, da CF, inclusive, com a criação de fundos para partilha das receitas.

Via de regra, a pessoa política que instituiu o tributo fica com o produto da arrecadação, mas em determinados casos, a CF determina que haja a partilha com outros entes da federação.

Neste ponto, o Texto Constitucional buscou garantir autonomia entre os entes da Federação, tentando evitar que interesses políticos individuais sobressaiam sobre os interesses da coletividade. A partilha das receitas se justifica, em especial para pequenos Municípios e também para regiões de menor desenvolvimento tenham condições de garantir melhores condições a seus habitantes.

Assim, a participação de uma pessoa política no produto da arrecadação de outra pode se dar de forma direta quando, por exemplo, a CF indica a partilha de uma porcentagem de determinado tributo ou de forma indireta, com a criação de fundos para os quais são destinados as receitas e, posteriormente, divididos de acordo com os critérios legais.³³

A CF determina que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o imposto da União sobre renda, incidente sobre rendimentos pagos às suas autarquias e fundações, além de 20% (vinte por cento) do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída para instituição de imposto ainda não disciplinado no texto constitucional

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 219.

que, obrigatoriamente, seja não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Dispõe que pertencem aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção por se incumbir de fiscalizar e cobrar referido tributo (art. 153, § 4º, III).

Dispõe também que 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores pertencem aos Municípios; 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Determina que a União entregará do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)
- e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014).

Ademais, a União, do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, deve destinar 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal,

proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados e do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, 29% (vinte e nove) por cento para os Estados e o Distrito Federal

Os Estados, por sua vez, entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem da União relativo ao IPI. Ademais, do montante de recursos da contribuição de intervenção no domínio econômico que cabe a cada Estado, 25% (vinte e cinco) por cento serão destinados aos seus Municípios.

Como se verifica, a distribuição das receitas ainda deixa os Estados e Municípios com certa dose de dependência do governo federal, a quem compete realizar a partilha das receitas tributárias mais expressivas.³⁴

Apresentado os principais aspectos do sistema tributário brasileiro, parte-se, doravante, para o estudo da atividade financeira do Estado.

1.6 Da atividade financeira do Estado

A organização da atividade financeira do Estado está, intimamente, ligada à justiça na distribuição da carga tributária, tema objeto da presente pesquisa, por isso a importância de discorrer sobre o tema.

Esta atividade, conceitualmente, consiste na atuação estatal dirigida para obter, gerir e ampliar os recursos financeiros indispensáveis para atingir as finalidades do Estado que, em última análise, se resume à promoção do bem comum.³⁵

Para todos os efeitos, a identificação das fontes das receitas do Estado é fundamental para se adequar a tributação a um modelo socialmente justo. Da mesma forma que entender o mecanismo de destinação do dinheiro público é fundamental para implementação dos direitos sociais e redução das desigualdades.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 61.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p.32.

Nesta senda, o Brasil, na CF, firmou o compromisso de promover a erradicação da pobreza, marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais como objetivos fundamentais.

A partir de então a organização das finanças públicas ganhou maior importância e passou a ser vista como mecanismo fundamental para a redução das desigualdades sociais, superando a ideia das finanças públicas neutras, fundada pensamento liberal, relegada a conformar-se ao perfil do Estado e não interferir na ordem econômica. O fato é que, ainda hoje, questiona-se o nível ótimo de intervenção econômica do Estado que pode ser sustentado pelo Estado. Isto porque, ao mesmo tempo em que ganhou força o planejamento como forma de coordenar a atividade econômico financeira, o Estado, mais interventor, passou a exigir maior receita para fazer frente a tais gastos³⁶, o que invariavelmente se refletiu na determinação da imposição tributária.

No Brasil, é a Lei n. 4320/1964 que dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Referida regulamentação, em linhas gerais, destina-se a organizar os recursos econômicos destinados à manutenção do Estado. Trata-se, portanto, de instrumento fundamental para atingir um equilíbrio entre o orçamento e os gastos públicos, além de maior transparência possibilitando aos cidadãos o conhecimento da destinação dada ao dinheiro público.

A norma encontra fundamento na CF que, nos termos dos artigos 163 a 169, prevê três planejamentos orçamentários, instituídos por lei, quais sejam: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais que serão melhor detalhadas mais adiante, mas antes cumpre delimitar alguns pontos atinentes às despesas e receitas públicas.

³⁶ DOMINGUES, José Marques. **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP. 2008. p. 31.

1.6.1 Despesa pública

De acordo com os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, despesa pública consiste na aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente dentro de uma autorização legislativa para execução de fim a cargo do governo.³⁷

Trata-se de uma aplicação do Estado para o pagamento de obrigação que visa atender ao interesse público e, via de regra, antecedida de previsão orçamentária.

Neste passo, a CF veda, expressamente, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II). Desta forma, não pode haver despesa sem lei que a autorize.

Na mesma senda, a Lei n. 4.320/1964 disciplina o procedimento para o processamento da despesa pública com os seguintes passos: empenho, liquidação, ordem de pagamento e pagamento.

Primeiramente, via de regra, realiza-se o empenho da despesa, ou seja, o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Posteriormente, a liquidação destina-se à verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

A finalidade é apurar a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Em seguida, parte-se para a ordem de pagamento que nada mais é do que o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Por fim, o pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 65.

1.6.2 Receita pública

A receita pública consiste no montante em dinheiro arrecadado pelo Estado para fazer frente aos gastos públicos. Doutrinariamente classificam-se em derivadas aquelas decorrentes da economia privada, representadas pelo tributo, ingressos parafiscais e multas; derivadas as que advêm da exploração do patrimônio estatal, compreendem os preços públicos, ingressos comerciais e as compensações financeiras.³⁸

Nos termos da Lei n. 4.320/1964, classificam-se nas seguintes categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital.

As receitas correntes são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

Já as receitas de capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.

1.6.3 Orçamento público

O orçamento público surge como forma de planejar as receitas e despesas públicas, além de organizar as finanças destinadas à saúde, educação, seguridade, fomentar o desenvolvimento econômico e auxiliar no equilíbrio da economia.³⁹

Assim, possui características tanto econômicas na medida em que assume a qualidade de gestão orçamental do Estado, quanto política, que se consubstancia na

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 165.

³⁹ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 197.

autorização política para efetivação desse plano e também jurídica com efeitos próprios de direito e regulamentados.⁴⁰

No Brasil, de acordo com a CF, são três leis orçamentárias de iniciativa do Poder Executivo: a) o plano plurianual; b) a lei de diretrizes orçamentárias; c) e os orçamentos anuais que se integram de forma harmônica. Assim, a lei orçamentária anual deve obedecer as diretrizes orçamentárias e ambas devem ser compatíveis com o plano plurianual.

O plano plurianual tem por finalidade as despesas destinadas a programas que ultrapassem o orçamento anual em que foram implementadas.

Assim, a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Deve guardar compatibilidade com os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição (art. 165, parágrafo 4, da CF).

A lei de diretrizes orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Já o orçamento anual compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas estatais e o orçamento da seguridade social.

Dispõe a CF que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária será exercida pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Esta fiscalização, até mesmo para maior garantia, abrange controle de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

⁴⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 77.

Sem prejuízo, há possibilidade do controle privado, previsto expressamente na CF, no qual qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. Garante-se, assim, ao menos em tese, fundamental transparência e controle do dinheiro público.

Apresentadas as principais considerações sobre o sistema tributário brasileiro, parte-se, doravante, para o estudo do princípio da capacidade contributiva para que seja possível a análise de sua aplicabilidade no Brasil.

CAPITULO 2 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme já exposto, o objeto da presente pesquisa compreende a análise da aplicabilidade, âmbito do Poder Judiciário, do princípio da capacidade contributiva no Brasil, especificamente no Supremo Tribunal Federal.

Para tanto, após a apresentação do sistema financeiro e tributário nacional, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre as principais características das normas jurídicas para, assim, reunir condições de compreender o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, tema controvertido e que vem sendo, há muito tempo, discutido na doutrina, o que justifica o presente estudo.

2.1 Princípios e regras

O ordenamento jurídico apresenta-se como um sistema de normas que regulamentam os comportamentos dentro de uma determinada sociedade. Estas normas organizam-se em patamares hierárquicos diferentes que lhe conferem unidade e coerência.⁴¹

É fato que a definição de norma jurídica e até mesmo a delimitação de suas espécies são pontos que geram intensa discussão, já de longa data, entre os estudiosos do Direito.

Desta forma, este trabalho não tem a pretensão de indicar uma solução definitiva sobre o assunto, mas fornecer as bases para que o leitor tenha condições de avaliar a que lhe seja mais razoável e melhor compreender o alcance do princípio objeto do estudo.

Quando se trata do tema princípios jurídicos, se destacam os ensinamentos contidos nas obras dos autores Robert Alexy e Ronald Dworkin, pelos quais iniciaremos o presente estudo para, depois, partir para os autores brasileiros que discorrem sobre o tema.

De acordo com Alexy, os princípios e as regras apresentam distinção qualitativa. Os princípios são normas que estabelecem algo que deve ser realizado na

⁴¹ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 49.

maior medida do possível, assim, qualificam-se com o que o autor denomina de “mandados de otimização” que podem ser satisfeitos em graus variados:⁴²

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é física e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou princípio. ⁴³

Referido autor adverte que a realização de determinado princípio pode sofrer interferência diante da aplicabilidade de outro princípio, pelo que haveria a nominada “colisão entre princípios”, ou seja, o choque entre a realização de princípios que são consagrados pelo Direito. Com base em Alexy, para se resolver a situação deve-se realizar um sopesamento entre os princípios para saber qual irá prevalecer no caso concreto.

Dado este panorama, Alexy aponta que a diferença entre os princípios e as regras fica mais fácil de ser compreendida. As regras, diversamente dos princípios, revelariam direitos e deveres definitivos, de modo que se uma regra é válida, deve ser aplicada exatamente nos termos que prescreve. Ao passo que nos princípios, o índice de realização pode variar.

Para Dworkin, as regras jurídicas ou valem para um determinado caso concreto e, portanto, são aplicáveis ou não valem e, assim, não são aplicáveis. Em sua obra “Levando os direitos a sério”, apresenta crítica ao positivismo jurídico que entende o Direito como um sistema composto somente de regras e, desta forma, não consegue fundamentar as decisões de casos mais complexos para os quais o ordenamento não apresente uma regra jurídica cabível, obrigando o juiz a recorrer à discricionariedade e, por consequência, criar direito. O autor ainda defende que, ao lado das regras, existem os

⁴² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2015. p. 90.

⁴³ Ibid, p. 90.

princípios que possuem a dimensão do peso, ou seja, no caso de colisão entre princípios, há que se buscar, diante do caso concreto, aquele princípio que é mais importante e, assim, terá prevalência.⁴⁴

Na doutrina brasileira, os princípios são, tradicionalmente, definidos como normas fundamentais do sistema, enquanto que as regras seriam definidas como uma concretização desses princípios e teriam, por isso, caráter mais instrumental. Daniel Sarmento, por exemplo, defende que os princípios são as travas-mestras do sistema jurídico que irradiam seus efeitos sobre diferentes normas conferindo balizamento para a interpretação e integração do ordenamento que se radicam.⁴⁵

Os princípios desempenham papel imprescindível de conferir o sentido e integração ao ordenamento jurídico, na esteira dos valores que o Constituinte almejou preservar.

Assim, os princípios seriam como normas jurídicas que guardam os valores mais relevantes do ordenamento jurídico que lhe conferem superioridade hierárquica para garantia de manutenção dos valores fundamentais que o sistema constitucional elegeu. De modo que as regras jurídicas somente serão válidas quando concretizarem ou não forem contraditórias aos princípios constitucionais⁴⁶.

Dentre os princípios constitucionais, existem os que tratam especificamente de Direito Tributário e, desta forma, são chamados de princípios constitucionais tributários.

Tais princípios realizam, no campo dos tributos, os valores eleitos pelo constituinte. Assumem inquestionável importância porque intimamente relacionados ao direito de propriedade e, em especial, porque podem ser utilizados como instrumentos de promoção de igualdade social, um dos maiores desafios da sociedade brasileira. É o caso, por exemplo, do princípio da capacidade contributiva, tema que será detalhado adiante.

⁴⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos à sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Marins Fontes, 2002. p. 114.

⁴⁵ SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002. p. 42.

⁴⁶ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 52.

2.2 Conceito

A locução “capacidade contributiva”, como se nota, apresenta certo grau de imprecisão que leva alguns doutrinadores a não lhe conferirem validade como princípio. Sustenta-se que a expressão seria demasiadamente vaga e que os postulados que derivam do princípio poderiam ser extraídos de outros princípios como da igualdade e justiça, o que não justificaria o reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio autônomo.

Na esteira deste pensamento, Alfredo Augusto Becker entende que afirmar que as despesas públicas devem ser divididas entre os contribuintes, de acordo com as respectivas possibilidades de suportar o ônus tributário, seria incorrer em uma tautologia. Adverte o autor que as palavras “capacidade contributiva” sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico e não oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte ou mesmo para adequá-las às prestações dos demais e nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Deste modo, conclui que a expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos, tratando-se de locução ambígua que pode dar azo às mais variadas interpretações.⁴⁷ Esta, todavia, não é a corrente predominante, no cenário jurídico brasileiro.

De acordo com entendimento doutrinário de Argos Gregório⁴⁸, foi Benvenuto Griziotti quem primeiro procurou superar o significado vago da expressão “capacidade contributiva”, ao determinar que a locução exprime a ideia de que a aplicação das cargas tributárias deve levar em conta o proveito pelo contribuinte dos diversos serviços públicos. Com o tempo, Griziotti passou a entender que este proveito seria mais amplo e se qualificaria como vantagens gerais da relação de pertinência à uma comunidade política, econômica e social, além das vantagens particulares decorrentes das atividades estatais que fundamentam a causa da imposição tributária. Em síntese para o referido autor, capacidade contributiva seria a potencialidade que possui os cidadãos para contribuir para os gastos públicos.

⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 439.

⁴⁸ GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 39.

O estudo sobre o princípio avançou e, hoje, prevalece na doutrina como princípio independente, corolário dos ideais de igualdade e justiça, instrumento balizador da tributação.

Para todos os efeitos, este trabalho parte do pressuposto que o grau de abstração da capacidade contributiva é, como visto, característica dos princípios e, na esteira do pensamento de Micaela Dutra, entende que a capacidade contributiva é um princípio, por conter generalidade, abstração e carga axiológica (tem por fundamentos axiológicos a justiça e igualdade) que permitem sua aplicação e observância em diversos graus.⁴⁹

Na mesma toada, Regina Helena Costa afirma que não há dúvida de que a norma que traz a observância da capacidade contributiva revela-se como autêntico princípio. Para a autora, trata-se de regra geral e ampla que vem condicionar toda a atividade legiferante na seara tributária, tanto para a eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quanto para a determinação dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, ou ainda, na gradação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos.⁵⁰

Tanto assim que encontra-se expresso no parágrafo primeiro, do art. 145, da CF, que estabelece que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesta senda, determina que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, propõe a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade de suportar o encargo fiscal. O princípio retrata a ideia de dar a cada um o tributo adequado à sua capacidade contributiva ou econômica.

⁴⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 62.

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.p. 32.

Nestes termos, o Estado tem o dever de modular a carga tributária de acordo com a maior aptidão dos contribuintes para suportá-la⁵¹.

Assim, o princípio exprime a finalidade de se atingir a justiça fiscal preconizada pela CF em especial para frear a atuação legislativa que esteja fora dos limites da razoabilidade.

Em que pese a amplitude da expressão “capacidade contributiva”, a CF conferiu importância ao princípio como norteador da atividade legislativa e também para o Judiciário interpretar e aplicar a legislação tributária.

Desta forma, o princípio orienta tanto a produção de leis tributárias quanto a aplicação aos casos concretos. É dizer que tanto o legislador está obrigado a criar leis que respeitem a capacidade contributiva como o juiz está obrigado a analisar se a lei, aplicada ao caso concreto, respeita o princípio.⁵²

É fato que identificar o ponto em que começa e termina a aptidão econômica do contribuinte no pagamento dos tributos é questão eminentemente valorativa. É certo também que a graduação depende de juízo obtido pela valoração dos bens jurídicos tutelados na relação tributária e ainda sob a influência das circunstâncias sociais, econômicas e políticas. Todavia, tais circunstâncias não são obstáculos intransponíveis que impedem a aplicação do princípio e, conseqüentemente, a realização da justiça.

2.3. Fundamentos

O Estado como instituição politicamente organizada recebe atribuições para o desenvolvimento e bem estar social dos cidadãos que o instituíram. Estes, por sua vez, devem contribuir financeiramente para o custeio destas atividades desenvolvidas pelo Estado.

⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 123.

⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 53.

Neste passo, o tributo assume o papel de racionalizar juridicamente a contribuição de cada indivíduo em prol da coletividade. Assim, a arrecadação tributária se efetiva por imposição estatal para promoção do bem comum.⁵³

Não se pode perder de vista, entretanto, que a tributação não se limita a mera obtenção de recursos públicos, muitos tributos apresentam objetivos outros, além da arrecadação, é o que se denomina de extrafiscalidade tributária. Por meio da extrafiscalidade, o Estado pode estimular ou desestimular condutas através da oneração ou desoneração de tributos.

A CF apresenta diversos exemplos de tributos com características extrafiscais. Por exemplo, ao disciplinar o imposto sobre a propriedade territorial rural, a CF estabelece que o imposto “*será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas*”. Assim, as propriedades improdutivas terão maior oneração fiscal, o que por óbvio desestimula a manutenção das propriedades que não atendam a função social.

Ao tratar do imposto sobre produtos industrializados, a CF estabelece que este imposto “*será seletivo, em função da essencialidade do produto*”, ou seja, por imposição constitucional os bens de primeira necessidade devem ter menor oneração do imposto do que os bens supérfluos.

Na mesma senda, o imposto sobre importação assume clara função extrafiscal para regular a economia, na medida em que o Estado, ao onerá-lo, pode delimitar o ingresso de mercadorias no país⁵⁴.

Ainda no que tange às funções da tributação que escapam da mera finalidade arrecadatória, cumpre tratar do que se denomina parafiscalidade. A parafiscalidade tem por objetivo a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não

⁵³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 07.

⁵⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 100.

integram as funções próprias do Estado, mas este as desenvolve por meio de entidades específicas.⁵⁵

A título de ilustração, a CF estabelece que as contribuições sociais, previstas no artigo 195 *“poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”*. Trata-se de tributo com nítido caráter parafiscal, na medida em que a hipótese de incidência privilegia a promoção da seguridade social no país.

Mas não é só. Nas últimas décadas, a tributação passou a ser vista também como instrumento para efetivação dos direitos e garantias fundamentais, inclusive, para a redução das desigualdades sociais. A divisão da carga tributária de forma justa permite que os menos afortunados tenham condições de aplicar seus recursos de modo a obter melhores de vida. Da mesma forma, quando aplicada de forma justa aos mais afortunados também permite uma vida digna a estes e melhores condições aos demais com a distribuição de riqueza.

Esta, todavia, não é uma realidade hoje no país que ainda possui uma divisão da carga tributária injusta, conforme será demonstrado de forma detalhada no capítulo seguinte.

Na esteira deste pensamento, Diogo Ferraz Lemos lembra que o crescimento de força dos valores como a justiça e a solidariedade; a releitura de valores como a segurança, a igualdade e a liberdade aliado ao reconhecimento da normatividade dos princípios constitucionais como indicadores vinculantes de objetivos e finalidades a serem alcançadas pelo ordenamento jurídico, bem como o prestígio dos direitos fundamentais da pessoa humana, elevando ao status de epicentro do sistema jurídico, irradiando-se por todo o ordenamento e também vinculando a atuação de todos os agentes sociais retira o foco do Direito Tributário exclusivamente da arrecadação.⁵⁶

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 96.

⁵⁶ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **A capacidade contributiva na tributação extrafiscal**. Direito Tributário e políticas públicas. Coordenador José Marcos Domingues. MP, 2008 p. 89.

Há que se registrar que na própria ideia de solidariedade social, o tributo assume papel de dever do cidadão. Tanto assim que Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, em seu artigo 13, estabeleceu que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.⁵⁷

Por outro lado, o tributo também pode ser visto como um direito dos cidadãos e do Estado com vista à promoção da dignidade geral da pessoa humana. Assim, pelo simples fato de viver em coletividade e, conseqüentemente, desfrutar de uma gama de direito que o Estado assegura, os demais cidadãos devem contribuir com estes custos que, em sua maioria, advém da tributação. Este direito do Estado, todavia, deve respeitar o mínimo existencial nem mesmo estimular o ócio ou desestimular o crescimento econômico.

Terezinha de Oliveira Domingos chama a atenção para o elo existente entre o dever de contribuir para a sustentação dos gastos públicos, de acordo com a capacidade contributiva e o direito de exigir e receber a concretização dos direitos fundamentais em razão da aplicação efetiva estatal é o alicerce para uma sociedade livre, justa e solidária. Para a referida autora, caracteriza-se como odioso tanto tributar de modo confiscatório como o descumprir o dever de contribuir.⁵⁸

É fato, portanto, que a tributação confere os meios para o Estado propiciar a concretização do bem comum, além de servir de instrumento de distribuição de riqueza para que todos tenham condições de se desenvolver. Esta possibilidade-dever de cada indivíduo concorrer para o financiamento do Estado estabelecerá a medida do sacrifício individual que este poderá legitimamente cobrar e revela o princípio da capacidade contributiva como requisito a ser avaliado na própria imposição tributária.⁵⁹

⁵⁷ Universidade de São Paulo. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. 1978. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%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: 03 set. 2017.

⁵⁸ DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. **A capacidade contributiva sob o enfoque do capitalismo humanista**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 107.

⁵⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 07.

Assim, o princípio da capacidade contributiva encontra fundamento nos ideais, consagrados constitucionalmente, que norteiam a promoção da justiça fiscal. Assim, se revela como principal mediador na relação entre o Fisco e os contribuintes.

Além de estar calcado nos ideais de justiça, o princípio em estudo destina-se a promover a igualdade na tributação, de modo a legitimar tratamento desigual aos desiguais, de acordo com a capacidade para arcar com o ônus tributário. É justo que o contribuinte que tenha maior riqueza pague, proporcionalmente, mais tributos do que quem tem menos riqueza.

Na esteira deste pensamento, Roque Antonio Carraza ensina que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Adverte ainda que, sem sua ótica, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza, ou seja, deve contribuir mais para a manutenção do bem comum. O tributo, quando adequado à capacidade contributiva, possibilita que os contribuintes que tenham maior potencialidade econômica auxiliem na mitigação dos obstáculos de ordem econômica e social que limitam os direitos dos menos afortunados, revela-se como instrumento da solidariedade social.⁶⁰

Inspira-se, outrossim, na ideia de preservação do contribuinte contra a tributação excessiva, ou seja, aquela que comprometa seus meios de subsistência ou mesmo o exercício de direitos fundamentais.⁶¹

O princípio da capacidade contributiva encontra fundamento também na previsão constitucional (art. 3º, III, CF) que estabelece como objetivos fundamentais erradicação das desigualdades sociais e regionais para concretização da justiça social.⁶²

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 86.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.137.

⁶² ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 208.

Conforme se verá mais adiante, o princípio guarda íntima relação com os princípios da igualdade, mínimo existencial, não confisco, seletividade, razoabilidade, entre outros.

2.4 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

Como visto, ao longo do estudo, a conceituação e determinação da capacidade contributiva é tema controvertido e longe de se pacificar.

A doutrina apresenta ainda classificação da capacidade contributiva em objetiva e subjetiva, o que merece destaque no presente estudo por auxiliar na compreensão do tema.

A capacidade objetiva, também chamada de absoluta, refere-se a um fato que constitua manifestação de riqueza. Assim, refere-se à atividade escolhida pelo legislador de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Nestes termos, serve como fundamento jurídico do tributo e limita a discricionariedade do legislador, ao vedar a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. Já a capacidade contributiva subjetiva, também conhecida por relativa, refere-se ao sujeito considerado individualmente, ou seja, *in concreto*. Trata-se da aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinado indivíduo. Ao considerar o indivíduo, reporta-se à aferição do critério de graduação do tributo e atua como limite da tributação, ao permitir o respeito ao mínimo vital e garantir que a imposição tributária não enseje confisco.⁶³

Argos Gregório ensina que, quando o legislador elege eventos que demonstrem a possibilidade para concorrer às despesas públicas, se posicionando à frente de fatos que apresente manifestação de riqueza, verifica-se a capacidade contributiva absoluta, elemento que servirá de pressuposto do tributo, condicionando o legislador à atribuição de fatos que vão culminar com o nascimento da obrigação tributária. De acordo com o autor, a capacidade contributiva relativa seria, observadas as possibilidades econômicas do

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 26.

contribuinte, a aptidão para contribuir ao Fisco, elemento que servirá de critério de graduação do imposto e também como verdadeiro limitador à tributação. ⁶⁴

Assim, em síntese, a capacidade contributiva subjetiva leva em consideração o indivíduo como apto ou não para contribuir com as despesas do Estado, ao passo que a capacidade contributiva objetiva leva em consideração as manifestações de riqueza das pessoas.

Independentemente da classificação que se dê ao princípio, para fins de promoção da justiça fiscal, o ideal seria que se verificasse a aplicação tanto em sua vertente objetiva como na subjetiva, todavia, o país ainda apresenta significativo atraso neste quesito, conforme será demonstrado no capítulo seguinte.

2.5 Histórico

O alcance da Justiça na imposição tributária é um antigo problema fiscal. Embora a expressão capacidade contributiva seja relativamente recente, a ideia subjacente de simetria positiva entre riqueza e tributação, já vem de longa data. Alicerçada na ideia de justiça fiscal, a capacidade contributiva tem origem com o próprio surgimento do tributo. Para se ter uma ideia, já no antigo Egito entendia-se que os tributos deveriam guardar relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. ⁶⁵

Na Idade Média, textos de São Tomás de Aquino já remetiam à ideia de que cada um deveria pagar os tributos de acordo com a capacidade econômica. Segundo referido autor a validade da imposição tributária dependeria da observância de quatro requisitos: a) *causa finalis*: o tributo deve estar vinculado ao bem comum e ao interesse público; b) *causa efficiens*: atuação da imposição tributária dentro de seus limites; c) *causa formalis*: adequação da tributação à capacidade contributiva dos cidadãos; d) *causa materialis*: a determinação das coisas e sujeitos suscetíveis de tributação. ⁶⁶

⁶⁴ GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 57.

⁶⁵ FILHO, Humberto Eustáquio César Mota. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 31.

⁶⁶ FOROUNGE, Carlos María Giuliani. **Derecho Financiero**, vol. I. Buenos Aires: Depalma, 1993. p. 471.

Na Idade Moderna, o princípio, ainda impreciso, se desenvolveu como um conceito das finanças, destacando-se, nesta época, as ideias de Adam Smith que desenvolveu a ideia do cidadão de contribuir para o sustento do Governo na proporção de suas receitas.⁶⁷

A doutrina adverte que a capacidade contributiva passou a ser objeto de preocupação específica da ciência jurídica com os estudos desenvolvidos pelo professor Benvenuto Griziotti porque, até então, o assunto era tratado pela ciência das finanças.⁶⁸

A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 fez menção ao princípio da capacidade contributiva ao estabelecer que para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.⁶⁹

O conceito de capacidade contributiva ganhou caráter de norma de direito positivo na Constituição Francesa (3 de setembro de 1791) que sucedeu a Declaração dos Direitos do Homem e, a partir de então, influenciou grande parte das constituições no mundo.⁷⁰

A maioria das Constituições modernas, ou seja, aquelas editadas no pós-guerra, consagraram, ainda que implicitamente, que os tributos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.⁷¹

A Constituição argentina de 1994, por exemplo, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, determina a tributação se realize de forma equitativa e proporcional à população. Confira:

⁶⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 142.

⁶⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p.16.

⁶⁹ UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. 1978. 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: 03 set. 2017.

⁷⁰ ZILVETI, , op. cit., p. 144.

⁷¹ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 128.

Art. 4º- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.⁷²

Na mesma senda, a Constituição chilena de 2005 estabelece que os tributos sejam repartidos de forma proporcional aos rendimentos e que não sejam desproporcionais ou injustos. Veja:

Art. 20º.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.⁷³

A Constituição italiana, país em que o princípio da capacidade contributiva se desenvolveu significativamente, prevê que todos são obrigados a concorrer com as despesas públicas em razão da capacidade contributiva. Confira:

Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.⁷⁴

É possível citar ainda a Constituição espanhola de 1978 que prevê que todos cidadãos contribuirão para a manutenção das despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica através de um sistema fiscal justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, será confiscatório, nos seguintes termos:

Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.⁷⁵

⁷² ARGENTINA. **Constitución Nacional**. Congreso de la Nación Argentina. Disponível em: <<http://www.congreso.gob.ar/constitucionParte1Cap1.php>>. Acesso em: 12 set. 2017.

⁷³ CHILE. **Constitución Política de la República de Chile de 2005**. Disponível em: <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>>. Acesso em 12 set. 2017.

⁷⁴ ITALIA, **Costituzione della Repubblica Italiana**. Disponível em: <<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2017.

⁷⁵ ESPANHA, **Constitución Española de 1978**. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>>. Acesso em: 10 set. 2017.

No Brasil, a capacidade contributiva já estava prevista, desde a Constituição do Império que previa no artigo 179, inciso XV, que “*ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres*”. Foi na CF de 1946 (art. 202)⁷⁶ que se estabeleceu que “*os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes*”.

A Emenda Constitucional de n. 18 de 1965, retirou da CF o princípio que também não foi reproduzido pela Constituição de 1967 ou pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969. A Constituição considerada como a Constituição cidadã, retoma o princípio da capacidade contributiva em seu artigo 145, parágrafo primeiro, que será detalhado no item seguinte.⁷⁷

Não pode escapar à crítica que o fato de o país, já de longa data, ter a previsão do princípio em suas Constituições, mas ainda não ter alcançado um grau significativo de efetividade na realidade social.

2.6 Previsão constitucional

Conforme mencionado, a CF estabeleceu o princípio da capacidade contributiva, em seu artigo 145, parágrafo primeiro, ao determinar que: “*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*”.

Logo no início da vigência da Constituição, havia entendimento de que o referido artigo seria apenas uma norma programática, em especial diante da previsão do termo “sempre que possível”, o que hoje já se encontra superado pela doutrina e jurisprudência.

⁷⁶ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

⁷⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p.13.

A personalização do imposto, a que alude o dispositivo, reclama a estruturação dos tributos que levem em conta, na medida do possível, as características dos contribuintes (número de dependentes, volume de despesas e etc.) quando da quantificação do montante a ser entregue aos cofres públicos.⁷⁸

Regina Helena Costa entende que a expressão “sempre que possível”, mencionada no dispositivo, quer significar que, quando a estrutura do aspecto material do tributo comportar, os impostos deverão ter caráter pessoal, todavia, a graduação pela capacidade econômica do contribuinte seria obrigatória, independente do tributo, sob pena de se anular a aplicabilidade do princípio.⁷⁹

Concordamos com o posicionamento, até porque pensar de modo diverso, seria reduzir de sobremaneira a aplicabilidade do princípio, sem justificativa para tanto.

Neste sentido, é a lição de Ives Gandra Martins:

A oração sempre que possível só deveria referir-se ao caráter pessoal dos tributos, visto que nem todos os tributos tem caráter pessoal. Para tanto, haveria necessidade de a frase ser colocada após a primeira oração, a saber: “os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. O fato de a oração ter sido colocada no início do parágrafo passou, em interpretação mais superficial, a permitir que se entenda que a oração comandaria não apenas aquela sobre graduação pessoal, como também a do princípio da capacidade contributiva, no que a norma se transformaria em verdadeira autorização de confisco.⁸⁰

Assim, de acordo com este entendimento doutrinário, obrigatoriamente deve observar-se a capacidade contributiva para a graduação dos tributos, somente o cabimento da pessoalidade que fica condicionada à natureza do tributo.

Outra parte da doutrina defende que a expressão “sempre que possível” cabe como ressalva, tanto para a personalização quanto para a capacidade contributiva, porque a depender das características do imposto ou mesmo da necessidade de utilizá-lo com caráter

⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.138.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p.88.

⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: LTR, 1998. p. 77.

extrafiscal, esses princípios poderiam ser excepcionados e, assim, fazer valer outros princípios eleitos pelo legislador.⁸¹

Outro aspecto relevante, quanto à exegese do dispositivo, reside no fato de que a CF, no § 1º do artigo 145, não faz referência específica à expressão capacidade contributiva, mas sim a capacidade econômica ao estabelecer que “os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o que também deu margem para interpretações diferentes na doutrina.

Kiyoshi Harada, por exemplo, entende que a capacidade econômica não se confunde com capacidade contributiva, embora ambas as expressões indiquem densidade econômica capaz de suportar a exação fiscal. Para o autor, a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica. Pode, contudo, existir a capacidade econômica sem que o contribuinte tenha capacidade contributiva.⁸²

Assim, o contribuinte pode ter capacidade econômica para adquirir bens essenciais à sua sobrevivência e não ter capacidade contributiva porque sua renda é consumida para garantia do mínimo existencial.

O autor Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, defende que a 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. Enquanto a capacidade econômica é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder”.⁸³

Ainda sobre o tema, importante apresentar a lição de José Maurício Conti:

A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou aptidão para obtê-la. Já a capacidade contributiva (...) refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, de pagar tributos. A capacidade

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 137.

⁸² HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário da constituição federal de 1988. Tributação progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 165.

⁸³ MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias, Resenha Tributária, n. 14, 1989 p. 33.

contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária. No caso do disposto no Texto Constitucional, fez-se uso da expressão “capacidade econômica”, quando, no caso, a referência é à “capacidade contributiva”, pois trata-se apenas da capacidade econômica para pagar tributos. No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador, pois menciona “capacidade econômica do contribuinte” – tornando, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação.⁸⁴

, Fernando Aurélio Zilveti sustenta que o dispositivo constitucional teve inspiração, praticamente literal, na Constituição espanhola que utiliza o termo “capacidade econômica”, embora no país, não há quem faça distinção entre capacidade econômica e contributiva. Assim, para o autor, capacidade econômica é o mesmo que capacidade contributiva e, assim, envolve tanto as condições pessoais do contribuinte quanto a riqueza que possui.⁸⁵

Respeitadas as minúcias das posições doutrinárias citadas, entendo que a intenção do Constituinte de que a tributação incida somente sobre aquela índice de riqueza que revele capacidade de arcar com o ônus fiscal e que não comprometa o mínimo existencial.

A expressão final do dispositivo estabelece que fica “*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*”.

O trecho estabelece poder para o Estado aferir o caráter pessoal e a capacidade contributiva para garantir efetividade a capacidade contributiva, logicamente, desde que respeitados os demais princípios constitucionais.

⁸⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 35.

⁸⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 251.

2.7 Princípios e valores correlatos

Elevado à categoria de princípio constitucional tributário, o postulado da capacidade contributiva apresenta íntima relação com outros princípios de natureza constitucional e que lhe garantem maior concretização.⁸⁶

Na esteira deste pensamento, Ricardo Lobo Torres ressalta que a capacidade contributiva é um princípio constitucional aberto e indeterminado que orienta posterior processo de concretização normativa, o qual pode aparecer explicitamente no texto constitucional, como agora acontece no Brasil, ou sobreviver implicitamente, como aconteceu na Carta de 1967/1969.

O princípio abre-se para uma pluralidade de possibilidades para concretização, inicialmente através de subprincípios, para alcançar maior nível concretude nas respectivas normas de incidência.

Marcelo Saldanha Rohenkohl ressalta que o princípio possui uma dimensão negativa e outra positiva. A primeira, negativa, garante os contribuintes contra incidências fiscais que venham a obstaculizar o exercício dos direitos e garantias fundamentais consagrados na CF. Adotada a premissa de que a incidência tributária deverá ter como parâmetro da aptidão econômica do contribuinte que se revelará quando os rendimentos líquidos tenham condição de garantir a fruição dos direitos fundamentais consagrados na CF. Assim, é possível citar como instrumentos para tutela da capacidade contributiva, nesta dimensão negativa, a garantia do mínimo existencial, não confisco, isenções pessoais. Na dimensão positiva, o princípio estabelece que a imputação tributária respeite a capacidade econômica, mas em uma perspectiva direcionada à concretização da igualdade material concebida pelo constituinte, além de promover a erradicação das desigualdades sociais e regionais. É possível citar a progressividade, seletividade, universalidade e generalidade como institutos que promovem a eficácia positiva da capacidade contributiva ao buscarem

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 41.

delimitar a real aptidão econômica do contribuinte e, ao mesmo tempo, garantem que contribuintes de diferentes capacidades econômicas sejam gravados igualmente.⁸⁷

Demonstradas as principais considerações sobre o dispositivo que prevê a capacidade contributiva, cumpre apresentar alguns apontamentos sobre os princípios e valores constitucionais que lhe são correlatos.

Os princípios da isonomia, da mínimo existencial, da proporcionalidade, da razoabilidade, da dignidade da pessoa humana são exemplos que conferem maior força e integração ao princípio da capacidade contributiva e, tendo em vista a relevância que possuem merecem comentários em tópicos individualizados.

2.7.1 Isonomia

O princípio da capacidade contributiva, objeto do presente estudo, é considerado, por inúmeros autores, decorrente do princípio da isonomia, o que justifica sua análise, neste tópico.

O termo igualdade pode ser definido como a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em métodos de comparação que sirvam de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.⁸⁸

A preocupação com a garantia da igualdade é antiga, pensadores como Platão, São Tomás de Aquino, Rousseau, Kelsen, Bobbio, Habermas, dentre outros, já se debruçavam sobre o tema por identificarem que os homens são naturalmente desiguais.⁸⁹

No Brasil, a CF estabelece expressamente (art. 5º) que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. O princípio objetiva garantir que não haja perseguições ou favoritismos na aplicação da lei.⁹⁰

⁸⁷ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 205.

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2008. p. 45.

⁸⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 68.

⁹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 30.

No que atine especificamente à seara tributária, estabelece a CF (art. 150, II) que é vedada a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Assim, quem está na mesma situação deve receber o mesmo tratamento tributário.

Ainda, nos termos do princípio da isonomia o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia, seja com base em suas particularidades ou mesmo das particularidades das operações que realiza, aqui se verifica a concretização da igualdade material. O fato é que, diante da complexidade e onerosidade para fiscalizar cada operação individual, a legislação tributária corriqueiramente utiliza padrões fiscais (pautas, tabelas, plantas e etc.) que geram padronização e não raro se pautam por operações presumidas. O problema não está na generalização que traz eficiência e praticidade, mas na desconsideração de algumas diferenças entre contribuintes que lhes tolham os direitos fundamentais. Na padronização opta-se pela realização da igualdade através da consideração de elementos, presumidamente, presentes na maior parte dos casos concretos, o que gera, na maioria dos casos, a concretização da capacidade contributiva.⁹¹

O princípio da isonomia determina que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situações jurídicas iguais e que discrimine os que se encontrem em situações desiguais, na medida de sua desigualdade.

Ao estabelecer tratamento desigual entre os contribuintes, para atender determinadas particularidades, exige-se além da observância da proporcionalidade, que exista relação que justifique o elemento diferencial e o tratamento conferido aos que estão incluídos na classe diferenciada.⁹² É preciso cautela ao estabelecer quais critérios de diferenciação são admissíveis e quais ferem o princípio da isonomia.

Marcelo Saldanha Rohenkohl defende que, ao considerar que os impostos devem ser graduados com base na aptidão econômica dos contribuintes, aqueles que

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2008. p. 93.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p.267.

possuem igual capacidade econômica devem ser tributados de forma idêntica, ao passo que os que possuem aptidões financeiras diferentes devem ser onerados de forma progressivamente diversa, não restam dúvidas que, ao Poder Legislativo de cada pessoa política tem o dever de extrair a real e efetiva dimensão dos signos econômicos descritos nas regras de competência da CF, sob pena de desobediência ao princípio da igualdade.⁹³

Assim, o princípio da capacidade contributiva aproxima-se do princípio da isonomia quando procura adequar o tributo à capacidade do contribuinte, ou seja, quando busca um modelo de incidência que não ignora as diferenças de riqueza apresentadas nas diversas hipóteses eleitas como suporte para a imposição. Isso corresponde a uma das vertentes da igualdade, tratamento desigual para os desiguais.⁹⁴

É justo que aquele que tem maior capacidade contributiva pague, proporcionalmente, mais tributo porque somente, desta forma, estará sendo tributado de forma isonômica.

2.7.2 Mínimo existencial

De acordo com a doutrina, o mínimo existencial não apresenta conteúdo específico e determinado. Abrange direitos considerados em sua dimensão essencial ao indivíduo. Envolve mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que torna difícil mensurá-lo, todavia, está ligado à ideia de concretização justiça, distribuição de riqueza social e até mesmo da dignidade da pessoa humana.⁹⁵

Para todos os efeitos, a determinação do mínimo existencial, também denominado mínimo vital, varia de acordo com o que se entende, em uma determinada sociedade, de necessidades vitais básicas. O conteúdo do mínimo existencial, na ausência

⁹³ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 190.

⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.138.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O Mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais**. In: C. P. De Souza Neto e D. Sarmiento (org). **Direitos Sociais. Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 313.

de normas constitucionais expressas, deve estar pautado na garantia das necessidades fundamentais do indivíduo e sua família. ⁹⁶

Assim, o mínimo existencial pode ser traduzido como a menor quantia de renda necessária à sobrevivência do indivíduo.

No Brasil, embora a garantia deste princípio não esteja prevista expressamente na CF, sua observância decorre dos direitos fundamentais e sociais (saúde, educação, moradia, entre outros). A capacidade contributiva, em uma vertente que se aproxima muito do mínimo existencial, determina que a tributação deve separar com justiça da parte necessária ao custeio das despesas públicas, a porção necessária para a sobrevivência do contribuinte.⁹⁷

Não é justo e sequer razoável que este mínimo para existência do indivíduo fique sujeito à tributação porque não tem capacidade contributiva quem somente ganha o mínimo existencial. A riqueza sujeita à tributação somente pode ser aquela que exceda ao mínimo necessário à sobrevivência.

Na esteira deste pensamento, a CF de 1946 determinava em seu artigo 15, parágrafo 1, que “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. A atual CF, todavia, não prevê expressamente a garantia do mínimo existencial.

Assim, o mínimo existencial decorre de princípios constitucionais como a dignidade da pessoa humana e como condição da igualdade postula prestações positivas estatais de natureza assistencial. ⁹⁸

Em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, não pode a incidência tributária avançar sobre os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p.68.

⁹⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 60.

necessidades básicas das pessoas (alimentação, vestuário, lazer, saúde, educação e etc.), o que pode ser garantido através da criação de situações de não-incidência ou até mesmo mediante deduções legais.⁹⁹

Quanto ao tema, Terezinha de Oliveira Domingos adverte que:

Este conceito requer muito cuidado no tratamento, pois, a ideia de mínimo aqui, se refere a quanto é o necessário para a sobrevivência de uma pessoa. Conceitualmente, mínimo existencial é aquela quantidade, que supre as necessidades básicas do indivíduo, ou seja, alimentação, saúde, trabalho, moradia, educação, vestuário etc. Tomaremos aqui o sentido de mínimo epistemologicamente, do latim *minimus*, cujo significado é muito pequeno, diminuto; enquanto que existencial ato de existir, vida, ente, ser. Daí que, disso tudo uma lição podemos extrair, quanto à relação do mínimo existencial e o poder de tributar, que esse último somente é exercível onde houver capacidade econômica, via de consequência tem se por regra que a capacidade contributiva apenas se ativa a partir do mínimo existencial.¹⁰⁰

Desta forma, a capacidade contributiva só se revela depois que satisfeitas as necessidades básicas do indivíduo e jamais sobre estas, sendo esta a relação entre mínimo existencial e capacidade contributiva.

2.7.3 Essencialidade e Seletividade

De acordo com a doutrina, os conceitos de essencialidade e seletividade, embora sejam bem próximos, não se confundem, porém, apresentam íntima relação com o princípio da capacidade contributiva. A essencialidade se traduz na qualidade do que é indispensável ao cidadão para viver, conceito que muito se aproxima da ideia de mínimo existencial, já abordado no presente estudo.¹⁰¹

A doutrina, todavia, oscila muito na definição normativa da essencialidade, alguns a tratam como mera técnica de tributação, outros como regra e outros como princípio. A ideia geral é, praticamente, a mesma, observar-se-á a essencialidade, para fins tributários e fiscais, a tributação que onerar menos aquilo que é indispensável e mais o que

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007 p. 101.

¹⁰⁰ DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. **A capacidade contributiva sob o enfoque do capitalismo humanista**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 131.

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009. p. 206.

é supérfluo. A seletividade, por sua vez, é uma forma ou técnica de tributação que implica na comparação entre sujeitos com vistas à promoção da capacidade contributiva, igualdade e justiça na tributação. À título de ilustração no IR, a seletividade se verifica, na diferenciação de alíquotas, pela quantidade de renda auferida. No IPTU, a seleção de alíquotas diferentes se dá em razão da localização e utilização do imóvel. Desta forma, alcança-se a justiça na tributação, ao estabelecer alíquotas maiores para quem aufera maior renda ou quem possua imóveis em áreas nobres. Está, portanto, ligada a identificação de grupos, mercadorias e serviços, para promoção da justiça na tributação. Acerca da distinção entre essencialidade e seletividade, Fábio Canazaro adverte que a utilização do termo seletividade como referência à essencialidade é equivocada. Esclarece que a seletividade, no Direito Tributário, pressupõe a utilização de determinada sistemática de tributação, fundada em características predefinidas pelo sistema, de tal modo que tributar em atenção à seletividade implica a utilização de um critério de comparação entre sujeitos (grupos de pessoas, mercadorias ou serviços), com vistas à promoção de uma finalidade. A essencialidade, por outro lado, seria qualidade ou estado do que é essencial, do que é indispensável a um padrão mínimo de vida.¹⁰²

Para todos os efeitos, tanto a seletividade quanto a essencialidade consagram o princípio da capacidade contributiva a partir da tributação, em patamar mais elevado, daqueles bens dotados de superfluidade e cujo consumo denota maior aptidão econômica do contribuinte. Noutra giro, os bens indispensáveis serão tributados em menor grau ou não tributados, contribuindo para o acesso dos menos abastados a tais itens.¹⁰³

Demonstrada, portanto, a estrita ligação entre a essencialidade e seletividade ao princípio da capacidade contributiva, parte-se para o estudo da razoabilidade e proporcionalidade.

¹⁰² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 102.

¹⁰³ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p.p 209.

2.7.4 Razoabilidade e Proporcionalidade

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são frequentemente lembrados quando se trata da capacidade contributiva e, embora não se confundam, apresentam conteúdo muito próximo, tanto que alguns doutrinadores os tratam como sinônimos. A razoabilidade, em linhas gerais, reclama adequação entre os meios que se vale a administração e os fins que procura atingir, ou seja, congruência entre a medida adotada e os objetivos eleitos. A proporcionalidade, por seu turno, no campo tributário, é utilizada para graduar a tributação incidente sobre o contribuinte, repelindo a distribuição arbitrária e desmedida das despesas públicas.¹⁰⁴

Nestes termos, em atenção à proporcionalidade, o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada nas hipóteses de incidência, ou seja, riquezas maiores devem gerar impostos, proporcionalmente, maiores.¹⁰⁵

É estreita, portanto, a relação dos citados princípios com a capacidade contributiva que, ao estabelecer que os cidadãos devem pagar tributos na proporção de seus haveres, consagra a proteção do contribuinte de uma tributação desarrazoada e desproporcional, além de resguardando o mínimo existencial.

2.7.5 Não confisco

O princípio em análise, previsto no art. 150, IV, da CF, tem por finalidade vedar a utilização de tributo com efeito de confisco.

O destinatário da norma constitucional é tanto o Legislativo, competente para a criação e majoração dos tributos mediante lei, quanto o Judiciário.

Ocorre que não há previsão legal que estipule o que configure tributação com efeitos de confisco, daí a dificuldade de aferição do limite a partir do qual incide a vedação do artigo 150, IV, da CF.

¹⁰⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 310.

¹⁰⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.140.

Desta forma, a doutrina estabelece que cabe ao Poder Judiciário, ao analisar o caso concreto, equalizar o valor do tributo em respeito a princípio do não confisco.¹⁰⁶ Sem prejuízo, incumbe ao legislador, à luz do princípio em comento, moderação na quantificação dos tributos.

O princípio deriva do direito individual de propriedade, na medida em que a tributação não pode incidir, desproporcionalmente, a ponto de prejudicar o direito de propriedade. Assim, embora a propriedade forneça o substrato para a tributação, encontra-se protegida qualitativa e quantitativamente pela proibição do confisco, na medida em que o exagero na imposição tributária que implique cerceamento ao direito de propriedade foi coibido pelo constituinte.¹⁰⁷

Referido princípio deriva também do princípio da capacidade contributiva, na medida em que as leis tributárias, ao observarem a capacidade econômica dos contribuintes, não permitem que os contribuintes colaborem com os gastos públicos além de suas possibilidades.

Celso Ribeiro Bastos não limita a aplicabilidade do princípio a um único imposto, entende que se a carga tributária incidente sobre um contribuinte o impeça de viver e se desenvolver, estar-se-á diante de caso de confisco e, assim, todo o sistema deveria ser revisto e especialmente aquele tributo que ultrapasse a capacidade contributiva do cidadão.¹⁰⁸

Roque Antonio Carraza, por sua vez, defende que o princípio da não-confiscatoriedade deriva do princípio da capacidade contributiva. Desta forma, as normas que criam impostos não podem obrigá-los a contribuir com os gastos públicos além de suas possibilidades. Neste passo, seria confiscatório o imposto que esgota a riqueza tributável dos contribuintes, ou seja, que não considera as capacidades contributivas. Em síntese, o princípio do não-confisco restringe o direito das pessoas políticas de expropriar bens dos

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 71.

¹⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 58.

¹⁰⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 137.

particulares, de tal modo que a tributação não incida sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, desta forma, não ataque a consistência originária de suas fontes de ganho, reforçando, inclusive, o direito de propriedade.¹⁰⁹

Assim, apresenta caráter confiscatório o imposto que esgote a riqueza tributável dos contribuintes. Superado o limite da capacidade econômica do contribuinte estaria caracterizada a confiscatoriedade do tributo que a CF expressamente vedou.

2.7.6 Justiça fiscal

O conceito de justiça está intimamente relacionado com os valores culturais e morais que se estabelece na sociedade, em determinado período, para convivência de forma harmônica. A princípio, a justiça surgiu como um valor que aflorou na sociedade e, com o tempo, atingiu o grau de sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico do Estado¹¹⁰.

É inegável que a adequação dos tributos à capacidade contributiva dos contribuintes revela-se como forma mais eficaz de garantia da justiça no âmbito da tributação, ideia que fundamenta o presente trabalho, inclusive, para vinculação à linha de pesquisa.

A capacidade contributiva pode ser compreendida como um ideário de justiça de caráter moral quando estabelece que cada qual deve contribuir nas forças de suas riquezas para o bem comum. Pode apresentar-se como princípio programático em busca de um ideal de justiça e também poderia revelar-se como princípio de natureza jurídica obrigatória, em busca da realização da justiça. Adverte que em todas esses casos a capacidade contributiva parece carregar um conteúdo ético de indutor da justiça.¹¹¹

Em outras palavras, o constituinte ao estabelecer o princípio da capacidade contributiva almejou alcançar a justiça fiscal, através de uma legislação tributária que

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 100.

¹¹⁰ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 18.

¹¹¹ FILHO, Humberto Eustáquio César Mota. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 31.

distribua o ônus fiscal de modo igualitário e poupando os menos afortunados na proporção de suas necessidades básicas.

Assim, o tributo, além de estar submetido à prévio processo legislativo para sua criação, em observância à legalidade, deve ser justo e, para tanto, deve estar em consonância com a capacidade econômica e contributiva de cada indivíduo.

2.7.7 Solidariedade social

Em linhas gerais, o princípio da solidariedade social assenta-se na ideia de que os cidadãos que compõem um Estado estão ligados de tal modo que se cria a obrigação jurídica dos mais ricos distribuírem parte de seu patrimônio aos mais pobres. Na seara tributária, isto se dá, através de tributação diferenciada, sem que importe violação ao princípio da isonomia.¹¹²

Tamanha é a relevância do princípio da solidariedade que a CF trouxe, expressamente, a previsão na qual constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3, inc. I)”.

No que tange ao tema em questão, os tributos, quando adequados à capacidade contributiva, trazem a obrigação de que cada cidadão arque com as despesas públicas, na razão de suas potencialidades econômicas, de modo a contribuir com a remoção dos obstáculos de ordem econômica e social que limitam o exercício dos direitos fundamentais dos menos afortunados.¹¹³

Em outras palavras, o contribuinte cumpre com seu dever de solidariedade, no âmbito social, quando contribui para a manutenção dos gastos públicos, com recolhimento dos tributos na proporção de sua capacidade contributiva.

Desta forma, a imposição tributária deixa de ser considerada apenas instrumento para fins arrecadatórios e passa a ser encarada como relevante meio para atingir outros fins de ordem econômica e social eleitos pela CF.

¹¹² MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito & Economia**. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p.196.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 88.

2.7.8 Dignidade da pessoa humana

A CF estabelece, expressamente, que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF).

É difícil estabelecer o conceito de dignidade da pessoa humana diante de sua abstratividade. Todavia, a lição de Ingo Wolfgang Sarlet é bem esclarecedora. Para o referido autor, dignidade da pessoa humana seria a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que conferem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de caráter desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em coletividade.¹¹⁴

A doutrina apresenta a existência de uma dupla dimensão normativa da dignidade da pessoa humana, ora como princípio, ora como valor fundamental. Possui dimensão de princípio ao estabelecer a promoção de um estado ideal de valorização e proteção do homem. , a dimensão normativa de valor se verifica quando fornece alicerce aos direitos fundamentais da pessoa. Quanto à eficácia, a dignidade da pessoa humana também apresenta uma dupla dimensão: uma prestacional e outra defensiva. A primeira, prestacional, se verifica no dever de apoio e assistência para garantir as condições essenciais da pessoa, ou seja, no dever dos poderes estatais de criar condições para fruição dos direitos da pessoa. Já a dimensão defensiva atua contra a intervenção que prejudique as circunstâncias essenciais da pessoa, ou seja, atua como limite à intervenção estatal. No Direito Tributário, o princípio, em sua vertente prestacional, justifica a imposição tributária como forma de captação de recursos para a promoção dos direitos fundamentais. Em sua vertente defensiva, atua como limite à imposição tributária para garantir ao contribuinte os

¹¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 64.

requisitos mínimos para uma existência digna, ou seja, a garantia do mínimo existencial.

115

Dentro deste contexto é possível enumerar como direitos essenciais, à luz dos artigos 5º a 7º da CF, o direito à saúde, educação, lazer, alimentação, moradia, segurança, transporte e previdência social para o indivíduo e sua família, garantindo, assim, uma vida minimamente digna.¹¹⁶

Marciano Buffon, na mesma linha do posicionamento deste trabalho, ressalta a importância do princípio da capacidade contributiva para afirmação da dignidade da pessoa humana e para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, e a pobreza e a marginalização erradicadas ou minimizadas. Nestes termos, a tributação atua como mecanismo eficaz na construção de uma sociedade fundada na dignidade da pessoa humana.¹¹⁷

É facilmente perceptível que a capacidade contributiva, ao auxiliar na redistribuição de renda, ao incentivar a distribuição mais justa do custeio das atividades estatais e ao preservar o mínimo existencial atua como instrumento garantidor da dignidade da pessoa humana.

2.8 Capacidade contributiva e progressividade

Questão tormentosa que paira na doutrina e que não poderia deixar de ser tratada no presente estudo, reside na aplicabilidade da progressividade tributária como forma de se alcançar a justiça fiscal, vez que para alguns é vista como instrumento necessário à observância da capacidade contributiva, enquanto para outros é objeto de severas críticas.¹¹⁸

¹¹⁵ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015. p.58.

¹¹⁶ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p.87.

¹¹⁷ BUFFON, Marciano. **A tributação e a dignidade da pessoa humana - entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009. p. 233.

¹¹⁸ SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade contributiva: um princípio constitucional**. Rio Grande do Sul: Edifapes, 2001.p. 55.

O debate acalorou-se ainda mais quando a CF estabeleceu, nos artigos 153, §2º, I e 156, §1º, que o IR e o IPTU deveriam ser progressivos.

Entende-se por progressividade o critério de tributação com a fixação de alíquotas que crescem na medida em que se eleva a riqueza ou o bem a ser tributado.¹¹⁹

A progressividade, portanto, não se confunde com a proporcionalidade, instituto que, para muitos, não é considerado um meio justo para atender a capacidade contributiva. Argumenta-se que se a base de cálculo do tributo a ser recolhido pelo sujeito mais rico for maior que a base de cálculo do sujeito mais pobre, o valor daquele será maior que este. Entretanto, não estaria em consonância com o princípio da capacidade contributiva porque ambos estariam pagando, em proporção, o mesmo tributo.¹²⁰

Roque Antonio Carraza complementa com a seguinte consideração:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das bases tributáveis (bases de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior que quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.¹²¹

Assim, entende que os impostos com alíquotas fixas tratam de maneira idêntica contribuintes que, em termos de capacidade econômica, não são iguais, o que não atenderia o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Marcelo Saldanha Rohenkohl, na mesma senda, defende ser intuitivo que a graduação de acordo com a capacidade econômica, à luz da CF, remete, inexoravelmente

¹¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 168.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 89.

¹²¹ Ibid, p. 89.

para a utilização progressividade, critério fundamental para a realização da isonomia material consagrada no Estado Democrático de Direito.¹²²

Entretanto, conforme mencionado, o tema não é pacífico. Há entendimento que a utilização da progressividade traz consequências injustas ao penalizar os sujeitos mais eficientes, ou seja, o contribuinte que trabalha mais e acaba auferindo maior renda experimentaria uma alíquota mais elevada que um outro que não tenha as mesmas virtudes, o que também levaria a desmotivação do esforço e criatividade.¹²³

Fernando Aurélio Zilveti entende que:

Falta base científica, além de um compromisso entre a progressividade e a redistribuição de renda. É incontestável que a progressividade agrava a tributação sobre determinadas fontes de riqueza, mas não há estudos que sustentem a teoria de efetiva redistribuição daquilo que a progressividade retira das classes mais abastadas. Não é sequer comprovado que a receita decorrente da progressividade é eficaz na política social do Estado. Se não há registros científicos acerca da efetividade da progressividade como critério de tributação, o que dizer como princípio de direito tributário. Argumentos de outros financistas apontam que a progressividade aplicada indistintamente sobre o contribuinte é um desestímulo ao trabalho e ao investimento.¹²⁴

Referido autor defende ainda que a progressividade manifesta um propósito de promover arrecadação e exercício de políticas sociais pelo Estado que não guardam correspondência com o princípio da igualdade. Acrescenta que, quando aplicada com caráter extrafiscal, não promove distribuição de renda, mas tão somente regula a atividade privada segundo critério social mais razoável. Adverte ainda que, nos impostos sobre o patrimônio, a progressividade sequer alcança a distribuição de riqueza porque um simples planejamento tributário já afastaria esse tipo de tributação. Nos impostos indiretos ou nos tributos que incidem sobre o faturamento das empresas recairia sobre o consumidor final que veria embutido no preço do produto a progressividade, prejudicando ainda mais o contribuinte de baixa renda.

¹²² ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 209.

¹²³ SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade contributiva: um princípio constitucional**. Rio Grande do Sul: Edifapes, 2001. p. 59.

¹²⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 176.

Em que pese serem sedutoras as considerações apresentadas contra a utilização da progressividade, a redução das desigualdades sociais, através da redistribuição de rendas, se sobressai a ponto de justificar o instituto, ainda mais em razão do dever de solidariedade social preconizado pela CF como objetivo fundamental.

CAPÍTULO 3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL E SUA APLICAÇÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

No Estado Democrático de Direito, o controle jurisdicional mostra-se como instrumento de fundamental importância para garantia jurídica dos direitos individuais, além de servir como freio e contrapeso das garantias sociais e políticas. Dentro do controle jurisdicional, a análise da constitucionalidade de leis e atos normativos tem por finalidade analisar a compatibilidade das normas infraconstitucionais com a CF, eleita como Lei Fundamental do Estado e que, para todos os efeitos, foi elaborada pelo Poder Constituinte Originário como expressão da vontade social.¹²⁵

Por outro lado, em razão da citada característica de supremacia da CF na hierarquia das normas, exige-se critérios mais rígidos para alteração, mediante processo legislativo mais qualificado.

O Brasil adota, basicamente, duas formas de controle de constitucionalidade. A primeira delas conhecida por controle difuso, se realiza por via de exceção ou defesa, permite a todo e qualquer juiz ou tribunal realizar no caso concreto a análise sobre a compatibilidade do ordenamento jurídico com a CF. Por essa via de exceção, a declaração de inconstitucionalidade é realizada sobre questão prévia, necessária ao julgamento do mérito, ou seja, é deferido ao interessado a declaração de inconstitucionalidade somente para o efeito de isentá-lo, no caso concreto, do cumprimento da lei ou ato, produzidos em desconformidade com a CF. Via de regra, este ato ou lei permanecem válidos no que se refere à sua força obrigatória com relação a terceiros que não fazem parte da ação.¹²⁶

Assim, o controle difuso diferencia-se, principalmente, pelo fato de ser exercitável somente perante um caso concreto a ser julgado pelo Judiciário, de modo que submetido um litígio em juízo, incumbe ao Poder Judiciário o dever de solucioná-lo e para tanto, incidentalmente, deverá analisar a constitucionalidade ou não da lei ou do ato normativo, lembrando que, neste caso, a lei que viola a Constituição não desaparece do

¹²⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 986.

¹²⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 957.

ordenamento jurídico e pode ainda ter aplicabilidade em outros casos, a menos que o poder competente a revogue.¹²⁷

Há que se ressaltar, à luz do artigo 97 da CF, que a inconstitucionalidade de qualquer ato normativo do poder público só pode ser declarada pelo voto da maioria absoluta dos membros do tribunal ou dos membros do órgão especial. Trata-se de cláusula de reserva de plenário que funciona como condição de eficácia da declaração de inconstitucionalidade.¹²⁸

A segunda forma de controle de constitucionalidade, denominada controle concentrado, destina-se à declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo em tese, independentemente da existência de um caso concreto, visando-se à obtenção da invalidação da lei, a fim de garantir-se a segurança das relações jurídicas, que não podem ser baseadas em normas inconstitucionais. Deste modo, a declaração da inconstitucionalidade é, de fato, o objeto principal da ação. De acordo com a CF, o controle concentrado pode ocorrer mediante o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade genérica (art. 102, I, a); ação direta de inconstitucionalidade interventiva (art. 36,III); ação direta de inconstitucionalidade por omissão (art. 103, parágrafo 2); ação declaratória de constitucionalidade (art. 102, I, a) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, parágrafo 1).¹²⁹

Trata-se, portanto, de um controle direto em que se impugna, perante o tribunal competente, uma lei que poderá perder sua validade constitucional e ser retirada da ordem jurídica com a qual se encontra incompatível.¹³⁰

Em todo este contexto insere-se o princípio da capacidade contributiva ao subordinar, aos seus ditames, a atuação do legislador, além de atribuir e conferir ao Judiciário, através do controle de constitucionalidade, o poder de controlar a incidência da tributação. Isto porque a constitucionalização do citado princípio deixou claro o intuito de

¹²⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 303.

¹²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1013.

¹²⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 962.

¹³⁰ BONAVIDES, , op. cit., p. 303.

obrigar ao legislador que observe a capacidade econômica do contribuinte quando da fixação dos tributos até mesmo como forma de garantia do indivíduo de ver respeitado seu patrimônio e renda contra tributação estatal exacerbada.¹³¹

Não se pode deixar de mencionar que há entendimento, ainda que minoritário, no sentido de que a norma prevista no artigo 145, parágrafo primeiro da CF, seria meramente programática e, desta forma, não se prestaria a exigir qualquer prestação jurisdicional.¹³²

Na esteira do quanto já exposto no presente trabalho, em especial pela importância, conteúdo, além da promoção da justiça fiscal que se pode alcançar com o princípio da capacidade contributiva, é ilógico defender-se que o princípio foi instituído como mera norma programática.

A questão do controle de jurisdicional para observância do princípio da capacidade contributiva é mais controvertida quando se trata de aplicação a casos concretos.

Na opinião de Ricardo Lobo Torres, a capacidade contributiva, por ser um princípio indeterminado e aberto, concede ao legislador orientação para o processo de concretização da justiça fiscal, ou seja, por não ter núcleo muito claro nem contorno rígido, oferece ao legislador a discricionariedade para lhe atribuir conteúdo valorativo. Por tratar-se de princípio de interpretação, não autorizaria o juiz a buscar, no caso concreto, o justo fiscal ou mesmo nem a controlar em abstrato a atividade discricionária do legislador, julgando-a injusta, exceto no caso em que haja ofensa aos direitos individuais.¹³³

Regina Helena Costa, em posição com a qual concordamos, defende ser possível ao juiz examinar, no caso concreto, a observância do princípio. Confira:

¹³¹ SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade contributiva: um princípio constitucional**. Rio Grande do Sul: Edifapes, 2001. p. 100.

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.94.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 86.

Se a lei deve ser necessariamente genérica, para abarcar um sem número de situações concretas - o que não se discute - também não se pode afastar a possibilidade de, excepcionalmente, não ser a lei aplicável dadas as peculiaridades do caso concreto. Em outras palavras, acreditamos ser permitido ao Poder Judiciário examinar *in concreto* o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte. Admitida a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, traduzida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista de pedido formulado nesse sentido. Lembre-se que o princípio em exame representa garantia individual do contribuinte, sendo, portanto, natural, que a sua força resplandeça ainda mais diante de um caso concreto.¹³⁴

Referida autora pondera, entretanto, que não seria legítimo ao Poder Judiciário, após reconhecer que sobre determinado contribuinte pesa tributo excessivo que sua capacidade contributiva não pode suportar, compatibilizar a imposição fiscal conforme lhe pareça justo. Esta missão competiria, unicamente, ao Poder Legislativo, ao passo que ao Judiciário competiria tão somente declarar inaplicável a lei ao caso concreto, remetendo ao legislador a solução de adequar o gravame àquela situação.

Da mesma forma, Marcelo Saldanha Rohenkohl entende que a graduação da tributação pelo juiz para compatibilizá-la, no caso concreto, ao princípio da capacidade contributiva encontra obstáculo insuperável, nos artigos 2 e 60, parágrafo 4, III, da CF, que consagram o princípio da separação dos Poderes. Todavia, adverte que a exação que, pela generalidade de seus elementos da regra matriz, estiver em desconformidade com os critérios que determinam uma tributação que respeite a capacidade econômica do sujeito passivo deve ter sua inconstitucionalidade declarada. Desta forma, não caberia ao Poder Judiciário analisar, ao caso concreto, a medida da riqueza do contribuinte em face da tributação, mas verificar na generalidade da lei se os postulados que orientam a capacidade contributiva se fazem presentes, para então declarar a inconstitucionalidade da norma em face do artigo 145, parágrafo 1, da CF.¹³⁵

¹³⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 78.

¹³⁵ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 212.

Por outro lado, José Marques Domingues de Oliveira defende que não se pode proibir que o Judiciário avalie a onerosidade dos tributos. Nestes termos assevera que:¹³⁶

Se não há regras absolutamente precisas na matéria, não pode o Legislador presumir, de forma absoluta, a capacidade contributiva, obrigando o Juiz a tê-la, sempre, por implícita nos fatos geradores descritos na lei; não se pode vedar ao juiz examinar e avaliar a onerosidade do tributo; o Magistrado pode e deve valer-se de prova técnica, mas não se excusará de examinar o problema, por mais complexa que seja a matéria. (...) É que se aceitássemos a tese da presunção absoluta da capacidade contributiva ínsita na formulação dos fatos geradores e bases de cálculo, estaríamos implicitamente admitindo que o princípio não seria jurídico, com a consequência de excluí-lo da apreciação do Judiciário. Mas, se, como visto, o princípio tem natureza constitucional, a verificação de sua observância ou violação pelos demais Poderes não pode escapar ao Poder encarregado de velar pela observância da própria Constituição. O contrário seria deferir ao Judiciário função decorativa no particular.

Acrescenta ainda o autor que, por entender o princípio da capacidade contributiva como fundamento jurídico constitucional do fato gerador do tributo, não se verificando este pressuposto, inexistirá legitimidade para o surgimento de quaisquer obrigações tributárias concretas. Se não há fundamento para o tributo já nem é necessário pensar em capacidade contributiva como causa da obrigação de pagá-lo.

Conforme já afirmado em tópicos anteriores, este trabalho se funda na ideia de que a intenção do Constituinte foi a de permitir ao Poder Judiciário examinar no caso concreto o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte, garantindo, assim, maior efetividade ao princípio. Logicamente, respeitando a o princípio da separação dos poderes.

Da análise das manifestações do STF sobre o tema, verifica-se que a Corte Suprema, em atenção ao princípio da separação de poderes, em todos os julgados deixou de adequar, no caso concreto, a imposição tributária à capacidade contributiva. Em muitos casos fundamentou a decisão pela incidência da súmula 279 do STF que determina que para reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

¹³⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 136.

Por exemplo, ao julgar o RE¹³⁷ n. 1009816, recurso que sustentava a inconstitucionalidade da Lei Complementar Municipal n. 56/2009 de Catanduvas, a qual elevou a alíquota para as empresas optantes do simples que, assim, teriam sido desfavorecidas relativamente às empresas do regime normal de tributação, o STF entendeu que seria vedado ao Poder Judiciário, com fundamento no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benesse fiscal ou previsão de situação mais vantajosa, de modo a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação legalmente não permitida de normas infraconstitucionais, sob pena de agir na condição anômala de legislador.

Na mesma senda, nos autos do ARE¹³⁸ n. 982686, a controvérsia girava em torno da ausência de correção monetária da tabela progressiva de imposto de renda. Ficou determinado que a correção da tabela progressiva do imposto de renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva e que o Poder Judiciário não pode impor atualização monetária na ausência de previsão legal, uma vez que isso é afeto aos Poderes Executivo e Legislativo.

Por fim, quanto ao tema, há que se registrar também, conforme lembra a doutrina, a possibilidade de inconstitucionalidade por omissão, regulada pela CF, que ocorre quando há inércia do legislador infraconstitucional ao deixar de editar a norma que lhe compete e, assim, afastar a concretização dos direitos que a CF tutela.¹³⁹ Seria o caso, por exemplo, em termos de capacidade contributiva, do legislador do imposto de renda, em relação às pessoas físicas, deixar de prever hipóteses de deduções.¹⁴⁰ Assim, seria possível

¹³⁷ STF. RE 1009816 AgR/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 26/05/2017.

¹³⁸ STF. ARE 982682 AgR/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 02/12/2016.

¹³⁹ SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade contributiva: um princípio constitucional**. Rio Grande do Sul: Edifapes, 2001. p. 102.

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 80.

a declaração de inconstitucionalidade por omissão quando a mora do legislador obstar a concretização do princípio da capacidade contributiva.¹⁴¹

3.1 Tributação direta e tributação indireta

De acordo com a doutrina, a divisão da tributação em direta e indireta advém de classificação realizada pela ciência das finanças pela observação do fenômeno econômico da repercussão dos tributos. Pode ocorrer todavia de um imposto qualificado por direto, em dada conjuntura econômica, passar a ser indireto e vice versa, sem que se altere a lei ou mesmo o sistema jurídico.¹⁴²

Roque Antonio Carrazza, ao tratar dos impostos, mas em lição cabível aos demais tributos, ensina que os diretos seriam aqueles que são suportados pelo próprio agente realizador do fato imponible, ao passo que os indiretos carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Neste sentido:¹⁴³

Impostos diretos ou que não repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do fato imponible. É o caso do IR, em que o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos é alcançado por esta tributação. Já, impostos indiretos ou que repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Esta terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou do produto. É o caso do ICMS. Quem suporta sua carga econômica não é o patrimônio, por exemplo, do comerciante, que vendeu a mercadoria, mas o patrimônio do consumidor final desta mesma mercadoria. Este, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o quantum de ICMS que foi sendo recolhido, por todos os que realizaram as operações mercantis, que levaram o bem às suas mãos.

Verifica-se que com relação aos tributos diretos torna-se mais fácil fazer valer a pessoalidade do tributo e, assim, levar em consideração a situação econômica do contribuinte. Os exemplos marcantes de tributos diretos são os que atingem a renda e o patrimônio do contribuinte, a exemplo do IR, IPTU, ITR, IPVA e ITCMD. Já no imposto

¹⁴¹ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 213.

¹⁴² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.76.

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

indireto, o fato gerador é constituído por evento jurídico ou material independente da condição patrimonial de quem o pratica, o que de certa forma dificulta a efetiva observância da pessoalidade na imposição de tais tributos, ou seja, dificulta a graduação da possibilidade econômica do contribuinte. Os exemplos clássicos de tributos indiretos são: II, IE, IPI, ICMS, PIS, COFINS, CSLL, CIDE e as contribuições ao “Sistema S”.¹⁴⁴

Assim, se determinado cidadão adquirir um produto, seja ele rico ou pobre, pagará o mesmo tributo. Nestes casos para evitar eventuais distorções, o legislador pode garantir a justiça na tributação, entre contribuintes com situações econômicas diferentes, através de técnicas de tributação como a não incidência, isenções, graduação das alíquotas e etc.

Luciano Amaro sintetiza a classificação da seguinte forma: tributos diretos são devidos, “de direito”, pelas mesmas pessoas que, “de fato”, suportam o ônus do tributo. Os indiretos são devidos “de direito”, por pessoa denominada “contribuinte de direito”, mas suportados por outra denominada “contribuinte de fato”, o que ocorre nos impostos sobre consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS).¹⁴⁵

A opção dos governantes pelos tributos indiretos é motivada pela quase inexistência de resistência a estes tributos. Os contribuintes de direito não ofertam resistência porque o ônus é transferido para os consumidores, estes por sua vez desconhecem a carga de tributo que estão pagando embutida no preço do tributo.¹⁴⁶

Especificamente quanto aos impostos indiretos, há discussão doutrinária sobre a possibilidade de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. Em relação aos impostos diretos, praticamente, não há essa divergência, tendo em vista que a capacidade contributiva, neste caso, é medida sobre o sujeito passivo da obrigação tributária. Nos impostos indiretos, embora a obrigação recaia sobre determinada pessoa, o ônus é efetivamente suportado por outra. Ainda que se aplique o instituto da não cumulatividade,

¹⁴⁴ MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito & Economia**. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 200.

¹⁴⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 190.

como no caso do IPI, ICMS, PIS e COFINS, quem suporta a carga econômica, via de regra, é o consumidor final, vez que o industrial, comerciante ou empresário fazem incluir no preço cobrado o custo tributário que incide sobre sua atividade.¹⁴⁷

É possível garantir a aplicação da capacidade contributiva aos impostos indiretos através da graduação das alíquotas com base na seletividade em função da essencialidade do produto. Via de regra, os indivíduos que consomem bens de luxo ou supérfluos demonstram maior capacidade contributiva e, assim, encontram-se aptos a experimentar maior carga tributária.

Neste sentido, José Marcos Domingues de Oliveira defende que ao estabelecer a não cumulatividade do IPI e do ICMS (artigos 153, § 3º, e 155, § 2º, I) e a obrigatoria seletividade daquele, também possível neste tributo (art. 155, § 2º, III), a Constituição almeja reduzir o fenômeno econômico da repercussão tributária para que não se torne extremamente oneroso o consumo de certos bens. Acrescenta ser imune à tributação a compra de produtos de alimentação básica, de vestuário, de higiene e de saúde.¹⁴⁸

Assim, embora os impostos diretos se amoldem mais facilmente a capacidade contributiva, não se pode deixar de observar com relação aos impostos indiretos que são aqueles que incidem principalmente sobre os bens e serviços, muitas vezes necessários para a garantia do mínimo vital do cidadão.

Do ponto de vista econômico da tributação, Marcelo Guerra Martins¹⁴⁹ faz a observação de que:

[...] independentemente do objeto social e área de atuação, o ônus financeiro de qualquer tributo (não apenas os “indiretos”) é, em tese, possível de ser repassado ao consumidor, da mesma maneira que as demais despesas implicadas nas atividades sociais, tais como: salários dos empregados, energia elétrica, insumos e matérias primas em geral etc. Aliás, se bem notado for, sob o ponto de vista estritamente econômico, é viável afirmar que empresas e pessoas jurídicas em geral “não pagam tributos”. Com efeito, o repasse de todo o ônus fiscal geralmente recai

¹⁴⁷ MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito & Economia**. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 201.

¹⁴⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 86.

¹⁴⁹ MARTINS, , op. cit., p. 206.

sobre uma dessas três hipóteses ou, ainda, sobre todas simultaneamente em alguma medida: primeiramente, de modo a não diminuir os lucros, tenta-se imputar o ônus aos consumidores. Caso isso não seja possível, por exemplo, por questões mercadológicas (v.g. concorrência acirrada que obriga à prática de preços mais baixos), o ônus é repassado aos funcionários na forma de estagnação salarial. Contudo, tal procedimento pode ser problemático, visto que os trabalhadores e os sindicatos não concordarão com essa situação indefinidamente. Logo, em último grau, o ônus tributário é aportado, ainda que parcialmente, aos sócios e acionistas com menores distribuições de lucros.

Desta forma, o ônus da tributação das pessoas jurídicas, ainda que se tratem de impostos diretos sobre o patrimônio e a renda, podem transformar-se em tributação indireta custeada por outros sujeitos, o que subverte a intenção do Constituinte e, em consequência, a justiça fiscal.

O STF já se manifestou sobre o tema, em algumas oportunidades, deixando assentado que o princípio da capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos independentemente de suas classificações. Neste ponto, andou bem a Corte Suprema porque a interpretação sistemática da CF caminha para esta interpretação.

À título de ilustração, o Ministro Joaquim Barbosa, relator do RE 406955, manifestou-se, em decisão que foi seguida de forma unânime, no sentido de que: “todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva, ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”.

Apresentadas as principais considerações sobre a tributação direta e indireta, passa-se para a demonstração das principais características da tributação sobre a renda, patrimônio e consumo no Brasil.

3.2 A tributação sobre a renda e o patrimônio

De acordo com a doutrina, renda pode ser conceituada como a importância recebida como remuneração do trabalho, lucro, juros de investimento ou outras formas de investimento. Assim, ao optar pela tributação da renda, o legislador tem a opção de tributar a renda como produto do trabalho, do capital ou a combinação de ambos. As principais

tributações sobre a renda no Brasil ocorrem pela incidência do IR e pelas contribuições sociais.¹⁵⁰

É fato que a tributação sobre a renda mostra-se, à luz do princípio da capacidade contributiva, como o melhor índice para medir a capacidade econômica do indivíduo e, assim, garantir a justiça na tributação.

Entretanto, conforme se observa no gráfico 1 do anexo, extraído do site da Receita Federal¹⁵¹, o Brasil é um dos países que possuem menor carga tributária sobre a renda, lucro ou ganho de capital.

Mas não é só! A tributação da renda da pessoa física, no Brasil, é criticada por apresentar pequeno número de faixas de incidência das alíquotas, o que vai contra a capacidade contributiva por garantir menor pessoalidade na imposição tributária. Outra crítica reside no fato de que os lucros ou dividendos pagos pelas pessoas jurídicas não estão sujeitos à incidência do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica. Nesses casos quem sofre o ônus financeiro da exação é a pessoa jurídica e não o sócio, todavia, as empresas, conforme já comentado, dispõe de mecanismos capazes de transferir grande parte do ônus tributário a terceiros, especialmente os empregados e consumidores.

¹⁵²

Já o patrimônio é conceituado, de forma genérica pela doutrina, como o conjunto de bens materiais acumulados por um indivíduo.¹⁵³

Os principais tributos sobre a propriedade, no Brasil, são o IPTU, ITR e IPVA. Também conhecidos por impostos reais por incidirem sobre bens e coisas, símbolos de riqueza.

¹⁵⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 226.

¹⁵¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017. p. 09.

¹⁵² MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito & Economia**. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 207. p. 215.

¹⁵³ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 46.

Desta forma, quanto mais os recursos estatais advirem de tributos diretos que oneram o patrimônio e a renda de pessoas físicas mais próximo se estará de alcançar a implementação da justiça fiscal nos termos da capacidade contributiva e igualdade de sacrifício tributário. De outro lado, quanto maior for a incidência dos tributos indiretos para composição dos recursos públicos, maior será a probabilidade dos pobres experimentarem maior imposição tributária, ainda que proporcionalmente, em relação aos mais abastados. ¹⁵⁴

Mas este posicionamento não é unísono, Fernando Aurelio Zilveti¹⁵⁵, por exemplo, critica a tributação sobre o patrimônio, com as seguintes considerações:

O patrimônio é o produto da renda acumulada, uma vez que sua aquisição somente é possível com a renda auferida em quantidade suficiente para a aquisição de bens e direitos. Com efeito, se o patrimônio é a renda acumulada, então essa já foi tributada por ocasião de sua obtenção. É renda poupada. Não se justifica, portanto, tributar de novo a renda acumulada com o imposto sobre o patrimônio, pois isso representaria uma dupla imposição. Entende a melhor doutrina que a propriedade apenas sinaliza capacidade contributiva. Não denota efetiva capacidade contributiva de seu proprietário. Os impostos sobre o patrimônio, como se defende, devem recair sobre a renda produzida por eles. Esse tipo de tributo, se utilizado em países em desenvolvimento, como o Brasil, gera um efeito contrário à distribuição de riquezas, pois desestimula a poupança e estimula a evasão de divisas. Além disso, quando são fixadas alíquotas exageradas nos impostos sobre o patrimônio, o tributo não é mais pago com a renda, desfalcando o capital e sendo comum ver o contribuintes desfazerem-se do patrimônio para pagar o imposto.

Em que pesem as considerações sobre a tributação sobre a renda, conforme se verá adiante, a tributação sobre o patrimônio, no Brasil, não é tão significativa se comparada a tributação sobre o consumo de bens e serviços que, muitas vezes, é injusta por incidir igualmente sobre contribuintes ricos ou pobres.

3.3 A tributação sobre o consumo

A tributação sobre o consumo, como o próprio nome já induz, é aquela que incide sobre o consumo de bens e serviços. No Brasil, destacam-se os seguintes tributos sobre o consumo: IPI, ICMS e ISS.

¹⁵⁴ MARTINS, , op. cit., p. 207.

¹⁵⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 232.

Conforme se verifica no gráfico 2 do anexo, extraído do site da Receita Federal¹⁵⁶, o Brasil é um dos países que mais tributam o consumo de bens e serviços.

É fato que a tributação sobre o consumo possui uma tendência a ser mais eficiente, tanto em termos de custos operacionais quanto em resultados de arrecadação, por adotar mecanismos que auxiliam na fiscalização e arrecadação, a exemplo da figura do fato gerador presumido, controle eletrônico das notas fiscais, responsabilização de terceiros pelo recolhimento dos tributos e etc.

Marcelo Guerra Martins lembra que as exações com maior influência sobre a oferta e procura são aquelas que incidem sobre o consumo de bens ou serviços, exatamente as que predominam nos sistemas de países em desenvolvimento. Acrescenta que, nesses casos, o ônus financeiro é passado ao destinatário final. Assim, via de regra, quanto mais alta for a carga tributária menor será o mercado para o bem ou serviço, vez que a procura tende a ser inversamente proporcional ao preço.¹⁵⁷

Merece destaque, em países em desenvolvimento como o Brasil, a maior parte dos contribuintes (pessoa física) não possuem renda ou patrimônio tributável e, desta forma, ficam isentas dos tributos que incidem nessas situações, não havendo outra forma para o Estado que não tributar o consumo para conseguir auferir o capital necessário ao custeio de suas atividades.

Esta dificuldade, todavia, não deve justificar a incidência de uma tributação injusta e que desrespeite os postulados da capacidade contributiva. Isto porque as faixas de isenção visam garantir o mínimo destinado a subsistência do indivíduo e sua família.

Alberto Carlos Almeida critica a tributação no Brasil e adverte que¹⁵⁸:

O nosso racismo é cordial, também o é a manifestação de nossa estrutura social em nossa carga tributária. Os pobres não pagam imposto de renda. Quem paga imposto de renda são aqueles que ganham mais, os ricos e a

¹⁵⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017. p. 11.

¹⁵⁷ MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito & Economia**. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 224.

¹⁵⁸ ALMEIDA, Alberto Carlos. **O ded na ferida: menos imposto, mais consumo**. Rio de Janeiro: Record, 2010. p. 167.

classe média. Um visitante estrangeiro desavisado ficaria maravilhado com nossa justiça tributária. Mas a cordialidade e o jeitinho estão lá, no imposto indireto. Os pobres são aqueles cujo gasto com alimentos mais pesa no orçamento familiar. A proporção desse gasto é bem maior do que a mesma proporção junto à classe média. Consequentemente, qualquer imposto indireto sobre os alimentos atinge mais o pobre do que o consumidor de classe média.

Com razão a crítica do referido autor. No gráfico 3 do anexo, extraído do sítio eletrônico da Receita Federal¹⁵⁹, que demonstra a evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total do Brasil. Fica clara a maior incidência da tributação sobre o consumo de bens e serviços.

O grande problema, conforme já ressaltado, reside na tributação desproporcional entre contribuintes com maior e aqueles com menor poder aquisitivo, em especial no consumo de bens e serviços essenciais.

Demonstrados os dados sobre a arrecadação tributária, parte-se, doravante, para análise de julgados do STF sobre o princípio da capacidade contributiva.

3.4 Análise de julgados do STF sobre a capacidade contributiva

O objetivo geral da pesquisa é apresentar o discurso apresentado pelo STF, ao longo dos anos, quando da aplicação do princípio da capacidade contributiva e, desta forma, auxiliar a compreensão do papel desenvolvido pelo Poder Judiciário para a promoção da justiça fiscal que o constituinte buscou alcançar.

3.4.1 Coleta e análise de dados

A metodologia que melhor atendeu aos objetivos propostos neste trabalho para análise de julgados do STF foi a pesquisa de métodos quantitativa e qualitativa com a realização de abordagem analítica e descritiva dos julgados mais relevantes.

O tribunal escolhido para o estudo foi o Supremo Tribunal Federal pelo fato de ser a instância revisora final das manifestações do Poder Judiciário, em processos nos quais se discute a aplicação de normas e princípios constitucionais, configurando, assim, um cenário privilegiado para o objetivo da investigação proposta.

¹⁵⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017. p. 15.

Entretanto, convém esclarecer que quando se trata de ação que envolva a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, em sua grande maioria, encerram-se nos tribunais inferiores, ou por que não há interesse das partes em recorrer às cortes superiores ou por que vez não há matéria a ser apreciada pelo STF até mesmo por incidir em matéria de fato, prática vedada nos termos da súmula 279 do STF. Assim, as ações que alcançam o STF, aqui estudadas representam uma amostragem das ações que envolvem o princípio da capacidade contributiva.

A coleta dos dados foi realizada por meio de busca de acórdãos de ações no sítio eletrônico do STF no item ‘consulta de jurisprudência’. No campo ‘pesquisa livre’, foi utilizado os seguintes termos: “capacidade contributiva”.

Ao todo, foram localizadas 149 decisões, com abordagem expressa à expressão capacidade contributiva, sendo que em algumas foram localizados apenas nas referências bibliográficas.

Em seguida, os acórdãos selecionados foram baixados e analisados. Convém ressaltar que foram analisados todos os acórdãos submetidos ao STF com o termo “capacidade contributiva”, ainda que em recursos com decisões ainda não definitivas e que comportem outros recursos.

Para a obtenção das informações pretendidas, foram inseridas, em planilha do programa Microsoft Excel, as informações necessárias abrangendo as variáveis relativas a: (i) número, tipo, origem e matéria do recurso; (ii) relator do recurso; (iii) data do julgamento; (iv) local em que aparece o termo pesquisado; (v) autor do recurso; (vi) a quem a decisão foi favorável; (vii) espécie tributária envolvida na ação; (viii) sentido em que o princípio foi aplicado, se aplicado.

Dessa forma, os dados coletados foram registrados na planilha que forma o banco de dados da presente pesquisa.

A organização dos dados possibilitou quantificar e identificar as ações que tratam do princípio submetidas ao STF. Em seguida, empregou-se o método qualitativo

para selecionar os discursos dos ministros do STF sobre o tema, reunindo os argumentos jurídicos expressos nos votos.

Para ordenar e organizar o material do estudo compilou-se os principais discursos sobre os julgados relacionados à capacidade contributiva.

A análise dos dados foi feita, primeiro, utilizando o método quantitativo mediante análise estatística com o objetivo de apresentar as principais características das ações que tramitam no STF relacionadas ao tema.

Em seguida, foram selecionados os trechos mais importantes dos votos dos ministros que serviram de amparo para apresentação do entendimento predominante e, assim, descortinar a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicabilidade e eficácia da capacidade contributiva.

3.4.2 Análise quantitativa

A análise quantitativa abrangeu as variáveis relativas a: número, tipo, origem e matéria do recurso; relator do recurso; data do julgamento; local em que aparece o termo pesquisado; autor do recurso; espécie tributária envolvida na ação. Estes aspectos permitem melhor compreensão do princípio da capacidade contributiva no STF.

3.4.2.1 Número, tipo, origem e matéria do recurso

As divisões iniciais, quanto à análise quantitativa, foram destinadas a apresentar o número, tipo, origem e matéria do recurso que a expressão “capacidade contributiva” aparece na pesquisa de jurisprudências do STF. O número de cada recurso foi inserido na planilha apenas para permitir a identificação exata de cada julgado analisado.

Com relação ao tipo de recurso interposto, dentre os 149 (cento e quarenta e nove) encontrados e analisados, observou-se a presença da expressão “capacidade contributiva” em 94 (noventa e quatro) decisões proferidas em sede de recursos extraordinários; em 8 (oito) agravos em recurso extraordinário; em 19 (dezenove) ações diretas de inconstitucionalidade; em 23 (vinte e três) agravos de instrumento; 3 (três) ações cautelares e 2 (duas) ações diretas de constitucionalidade.

Assim, pelo tipo de recurso observa-se também que, na maioria dos casos, a análise pelo STF se deu em sede de controle difuso, casos em que a declaração de inconstitucionalidade demanda análise no caso concreto sobre questão prévia, necessária ao julgamento do mérito.

No que atine à origem das ações que deram origem às decisões, verifica-se a incidência nos seguintes Estados: 36 (trinta e seis) de São Paulo; 24 (vinte e quatro) de Minas Gerais; 21 (vinte e uma) do Distrito Federal; 20 (vinte) do Rio Grande do Sul; 18 (dezoito) do Rio de Janeiro; 9 (nove) do Paraná; 6 (seis) de Pernambuco; 4 (quatro) de Santa Catarina; 2 (duas) do Ceará, 2 (duas) de Alagoas; 2 (duas) do Mato Grosso do Sul; 2 (duas) do Mato Grosso; 1 (uma) da Bahia; 1 (uma) do Pará e 1 (uma) do Rio Grande do Norte.

Observa-se que a região Sudeste (SP, MG e RJ) concentrou 78 (setenta e oito) dos recursos, ou seja, mais da metade dos casos. Em seguida, vem a região Sul (RS, PR e SC) com 33 (trinta e três) dos casos. Estes dados levam a crer que, por se tratarem das regiões mais desenvolvidas do país, concentraram o maior número de casos em que se discute a violação ao princípio da capacidade contributiva.

Já quanto a matéria discutida, dos 149 (cento e quarenta e nove) julgados, 148 (cento e quarenta e oito) referiam-se à matéria de ordem tributária e apenas 1 (um) relacionado ao direito penal, qual seja o agravo em recurso extraordinário n. 841344, de origem no Distrito Federal, em que o Ministro Dias Toffoli foi relator. O caso tratou da utilização de dados bancários e fiscais, sem a intermediação do Poder Judiciário, introduzida pela Lei Complementar 105 de 2001.

Ainda que o recurso não tenha sido admitido porque não foi realizado o prequestionamento, ficou assentado que o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, além do pleno cumprimento dos comandos constitucionais e dos compromissos internacionais assumidos pela República Federativa do Brasil.

3.4.2.2 Relator do recurso

Quanto à relatoria dos recursos, observa-se que os Ministros que foram relatores em mais casos envolvendo o princípio da capacidade contributiva foram os Ministros: Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e Dias Toffoli.

Estes dados, por óbvio, vão de encontro com os dados referentes a data de julgamento dos recursos, tendo em vista a composição do STF. Revelam, outrossim, nos últimos anos, o aumento do número de recursos levados à corte suprema do país para tratar do princípio.

3.4.2.3 Data do julgamento

No que atine ao ano de publicação das decisões, verificou-se a existência de ocorrências a partir do ano de 1984. Observa-se que foi após a promulgação da CF que a Corte Suprema do país passou a julgar ações que envolvam o princípio da capacidade contributiva com maior frequência.

É importante lembrar que o ordenamento jurídico constitucional contava com o dispositivo constitucional que trata do princípio da capacidade contributiva desde a Constituição do Império que previa no artigo 179, inciso XV, que “*ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres*”.¹⁶⁰

Da análise da planilha de dados, observa-se que foram registrados 2 casos entre 1980 e 1990. Ao passo que entre os anos de 1990 e 2000 foram localizados 18 decisões.

Do ano 2000 ao ano 2010, foram encontrados 56 casos. Ao passo que entre 2010 a 2017 foram publicados 73 acórdãos referente ao tema.

Os sobreditos dados permitem concluir que, nos últimos anos, têm aumentado o número de ações que são levadas a julgamento pelo STF envolvendo o princípio objeto do estudo.

¹⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 13.

3.4.2.4 Local em que aparece os termos pesquisados

Há que se registrar que nas 149 (cento e quarenta e nove) decisões da pesquisa jurisprudencial no sítio eletrônico do STF, a expressão “capacidade contributiva” aparece em locais distintos: no voto de algum dos ministros, outras vezes, no relatório, apenas no indexador do próprio tribunal, que se segue à ementa, ou na apenas na doutrina ou bibliografia.

Ao cabo da pesquisa, foram registradas as seguintes ocorrências da expressão “capacidade contributiva”: em 142 (cento e quarenta e duas) das ocorrências a expressão constava nos votos de algum dos ministros, em 89 (oitenta e nove) a expressão aparecia nas ementas dos julgados, em 73 (setenta e três) na indexação e em 8 (oito) na doutrina. Há que se registrar que em alguns casos a expressão aparecia isoladamente e em outros cumulativamente em pontos diversos da decisão.

3.4.2.5 Autor do recurso

Este tópico foi utilizado para demonstrar quem foi o autor do recurso perante o STF que deu origem à decisão proferida com menção ao princípio da capacidade contributiva.

Ao termino da pesquisa, verificou-se que dos 149 (cento e quarenta e nove) julgados, 98 (noventa e oito) foram interpostos pelos contribuintes e 51 (cinquenta e um) foram interpostos pelos representantes do Fisco.

A maior parte dos casos, portanto, quase dois terços, chegou ao STF por conta de insurgências dos contribuintes.

3.4.2.6. Espécie tributária envolvida na ação

Este tópico remete a discussão, apresentada na presente pesquisa, sobre quais espécies tributárias seria possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, posto que o artigo 145 da CF faz referência somente aos impostos.

Observou-se, na esteira do posicionamento majoritário da doutrina e na posição com a qual concordamos, que o STF permite a aplicação do princípio à todas as espécies tributárias.

Tanto assim que o Ministro Joaquim Barbosa, ao julgar o RE n. 406955MG, deixou claro que todos os tributos devem submeter-se ao princípio da capacidade contributiva, ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.

Cumpra registrar, todavia, que no RE 209014SP, o Ministro Sepúlveda Pertence asseverou que “a regra de que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (CF, art. 145) não se aplica às contribuições sociais, que não são subespécies do tributo a que alude o dispositivo”, mas tratou-se de caso isolado.

Dos 149 (cento e quarenta e nove) julgados, 78 (setenta e oito) referiam-se a impostos, 13 (treze) à taxas, 36 (trinta e seis) a contribuições e 10 (dez) a demais matérias tributárias (multa, regime tributário e etc.).

É importante registrar que alguns casos referiam-se a duas espécies tributárias diferentes, a exemplo dos casos que trataram de IRPJ e CSLL ao mesmo tempo a exemplo do RE n. 584909 AgR RJ.

Quanto aos impostos, 29 (vinte e nove) trataram do IPTU, 14 (quatorze) referiam-se ao ICMS, 8 (oito) ao ISS, 4 (quatro) ao IPVA, 4 (quatro) ao IPI, 4 (quatro) ao ITBI, 3 (três) ao ITCMD, 1 (um) ao IPMF, 1 (um) ao ITR e 1 (um) ao IOF.

3.4.3 Análise qualitativa

A análise qualitativa dos julgados permitiu desvendar em que sentido o princípio da capacidade contributiva vem sendo aplicado pelo STF. Neste tópico cuidou-se de apresentar a quem a decisão do STF foi favorável e o sentido em que o princípio foi aplicado.

3.4.3.1 A quem a decisão foi favorável

Um dos objetivos principais da pesquisa de jurisprudência foi a analisar, nas decisões do STF, qual dos interesses foram tutelados, o do Fisco ou dos contribuintes.

Verificou-se que, dentre as decisões coletadas para a pesquisa, 53 (cinquenta e três) decisões foram a favor dos interesses dos contribuintes ao passo que 96 (noventa e seis) foram a favor do Fisco, sem que necessariamente o princípio tenha sido determinante ou utilizado na proteção dos interesses do Fisco ou dos contribuintes, tanto que, em muitos casos, sequer foi analisado ou teve qualquer relevância no julgamento, o que será melhor detalhado adiante.

Verificou-se também, ao contrário do que se esperava, que o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental na proteção do interesse do Fisco para fins de arrecadação tributária, posto que, conforme demonstrado, aproximadamente, dois terços das decisões selecionadas tutelaram os interesses do Fisco.

Observa-se, outrossim, que das 149 (cento e quarenta e nove) decisões proferidas, 102 (cento e duas) foram unânimes e 47 (quarenta e sete) por maioria, o que indica significativa heterogeneidade de posicionamentos dos ministros na matéria selecionada.

3.4.3.2 Sentido em que o princípio foi aplicado, se aplicado

A pesquisa de julgados teve objetivo principal analisar como o princípio da capacidade contributiva é interpretado pelo STF.

Para facilitar a compreensão, optou-se por fazer a divisão dos julgados em dois grupos: o primeiro (GRUPO 1) com decisões a favor dos contribuintes e o segundo (GRUPO 2) com decisões a favor do Fisco, independentemente da efetiva aplicabilidade do princípio no julgamento do mérito.

O primeiro grupo (GRUPO 1), composto de decisões a favor dos contribuintes, foi dividido em 04 (quatro) subgrupos: o primeiro (GRUPO 1 - SUBGRUPO 1) composto somente por decisões em que o princípio da capacidade contributiva foi utilizado, mas não

foi determinante para o julgamento; o segundo (GRUPO 1 - SUBGRUPO 2) trata dos casos em que o princípio foi, efetivamente, utilizado nos interesses do contribuinte; o terceiro (GRUPO 1 - SUBGRUPO 3) de casos em que o princípio não foi utilizado, mas beneficiou os contribuintes e; o quarto e último (GRUPO 1 - SUBGRUPO 4) subgrupo composto por decisões em que o princípio não foi alegado ou analisado. Segue abaixo em detalhes:

O primeiro subgrupo (GRUPO 1 - SUBGRUPO 1) com os casos em que o princípio da capacidade contributiva foi utilizado, mas não foi determinante no julgamento, com importância apenas secundária, foi composto de 18 decisões, a exemplo das manifestações proferidas nos RE n. 901412; RE n. 636941/RS, ADI n. 2588/DF, AI n. 563948 AgR/RS; RE n. 599194 AgR/CE.

O segundo subgrupo (GRUPO 1 - SUBGRUPO 2) tratou dos casos em que princípio da capacidade contributiva foi, efetivamente, utilizado na defesa do interesse do contribuinte contra o Fisco. Neste subgrupo foram encontradas 7 (sete) decisões que merecem detalhamento por demonstrar a forma em que o princípio é aplicado pelo STF. Veja:

No primeiro caso, a decisão foi proferida nos autos do RE n. 593849/MG e referia-se à restituição da diferença paga a mais de ICMS no regime de substituição tributária para frente quando a base de cálculo efetiva é inferior à presumida. Na oportunidade, ficou assentado que o princípio da praticidade tributária encontra freio na capacidade contributiva. O tribunal julgou que viola a capacidade contributiva objetiva o Poder Público, tendo a base de cálculo efetiva e real, tributar presumidamente a maior determinada operação. Entendeu que, se mantida a forma de tributação, haveria autorização para que o tributo incida onde não há manifestação de riqueza. Assim, o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais e fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS.

Em consonância com o princípio em estudo, é possível afirmar que agiu corretamente o STF ao impedir que o tributo incida onde não há manifestação de riqueza.

O segundo e terceiro casos referem-se ao ITCMD, as decisões foram proferidas no RE n. 602256 AgR/PE e RE n. 854869 AgR/PE. Tratava-se de recursos extraordinários, interpostos pelo Fisco, contra julgados que decidiram que a aplicação da alíquota progressiva ao ITCMD com base nos critérios adotados pelo legislador infraconstitucional violaria a capacidade contributiva. Nestes casos, o STF manteve decisão no sentido de que o critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não haveria relação direta entre a relação de parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical. Nestes termos, em nenhum dos casos, a insurgência do Fisco foi acolhida pelo tribunal.

Mais uma vez, entende-se que a Corte Suprema julgou de modo justo porque inexistente qualquer relação com o princípio da capacidade contributiva.

No quarto caso, RE n. 249003 ED/RS, ficou determinado que em relação à taxa judiciária, teria havido recepção material e formal do artigo 12 da Lei 1.060/50 pela CF. Referido dispositivo estabelece que a parte beneficiada pela isenção do pagamento das custas ficará obrigada a pagá-las, desde que possa fazê-lo, sem prejuízo do sustento próprio ou da família, se dentro de cinco anos, a contar da sentença final. O STF entendeu que o Poder Legislativo em sua relativa liberdade de conformação normativa apenas explicitou uma correlação fundamental entre as imunidades e o princípio da capacidade contributiva no Sistema Tributário brasileiro, visto que a finalidade da tributação é justamente a realização da igualdade.

Assim, nos termos até da orientação do Novo Código de Processo Civil que estabelece que se o beneficiário da justiça gratuita for vencido, as obrigações decorrentes de sua sucumbência ficarão sob condição suspensiva de exigibilidade e somente poderão ser executadas se, nos 5 (cinco) anos subsequentes ao trânsito em julgado da decisão que as certificou, o credor demonstrar que deixou de existir a situação de

insuficiência de recursos que justificou a concessão de gratuidade. Desta forma foi determinado aos juízos de liquidação e de execução que observem o benefício da assistência judiciária gratuita deferido no curso da fase cognitiva, ficando as partes recorrentes exoneradas de ônus sucumbenciais, nos termos do artigo recepcionado.

De modo justo, fez o STF valer o princípio da capacidade contributiva ao conceder a gratuidade porque inexistente fundamento para a imposição tributária.

No quinto caso, RE n. 614406/RS, a União sustentou a constitucionalidade do dispositivo legal que determinou que o imposto de renda, no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, “incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização”. Argumentou ainda que as parcelas recebidas possuem natureza remuneratória, a qual não sofre modificação pelo atraso no pagamento, ou seja, deve sofrer a incidência do Imposto de Renda. Ao analisar o caso, o STF determinou que a incidência de imposto de renda sobre valor acumulado deixa de observar as faixas de alíquotas e os valores dedutíveis vigentes no momento em que os pagamentos deveriam ter sido realizados. Assim, viola a capacidade contributiva, porque não é dado aferi-la, tendo em conta a disponibilidade financeira, que diz respeito à posse, mas o estado jurídico notado à época em que o contribuinte teve jus à parcela sujeita ao Imposto de Renda. O desprezo a esses dois princípios conduziria a verdadeiro confisco e, diria, à majoração da alíquota do Imposto de Renda. À luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva tanto significa dizer que a incidência do imposto de renda deve considerar as datas e as alíquotas vigentes na data em que essa verba deveria ter sido paga (disponibilidade jurídica), observada a renda auferida mês a mês.

Assim, à luz do princípio da capacidade contributiva em posição com a qual concordamos, o STF entendeu não ser razoável e proporcional, a incidência da alíquota máxima sobre o valor global pago fora do prazo legal.

No sexto e sétimo casos, RE n. 221142/RS e RE n. 208526/RS, nos termos da pretensão do contribuinte, o STF decidiu que a fixação do valor da Obrigação do Tesouro

Nacional de janeiro de 1989 com base em índice diverso do Índice de Preços ao Consumidor, que refletisse a perda real do poder aquisitivo da moeda, implicou a desconsideração do primeiro para proceder-se à correção monetária dos balanços, ante o teor dos artigos 3º e 4º da Lei nº 7.799/89 e 153, inciso III, do Diploma Fundamental, no que dispõe sobre o conceito de renda.

De acordo com as razões apresentadas, a técnica utilizada levaria à tributação de montante que não constitui acréscimo de patrimônio, porquanto conduz à apuração de lucro fictício, representando, “além de confisco, indisfarçável aumento indireto de tributo”.

Assim, o STF decidiu que mostra-se inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício. Acrescentou que ao se desprezar os parâmetros próprios ao afastamento dos nefastos efeitos da inflação, ante a obrigação tributária, menosprezaram-se os princípios da igualdade - o mesmo índice para se corrigir valores, seja qual for o direito ou a obrigação - e da capacidade contributiva.

Diante da inexistência de riqueza tributável, não haveria mesmo que se falar em incidência do imposto de renda ao caso em vertente.

Verificou-se portanto que, em todas as oportunidades em que o princípio foi aplicado a favor dos contribuintes foi o observado em sua dimensão objetiva, ou seja, em nenhum dos casos o STF realizou a graduação da tributação ao caso concreto.

O terceiro subgrupo (GRUPO 1 - SUBGRUPO 3) refere-se aos casos em que o princípio não foi utilizado, mas beneficiou o contribuinte, evitando uma tributação maior justamente por decidir-se que essas situações não deveriam ser tributadas de acordo com a capacidade contributiva.

Estes acórdãos dizem respeito à progressividade do IPTU, a exemplo do RE n. 602347/MG, RE n. 466312 AgR/RJ, AI n. 524091 AgR/RJ, RE n. 439769 AgR/RJ, oportunidades em que foram declaradas inconstitucionais a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, salvo se destinada a assegurar o cumprimento

da função social da propriedade urbana. Assim, seria devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época.

Os demais casos deste subgrupo, AI n. 826208 AgR/RS; AI n. 456768; RE n. 234105/SP e RE 227033/SP, referem-se à impossibilidade de cobrança do ITBI de forma progressiva, seja porque a constituição não autoriza expressamente cobrança progressiva do ITBI ou porque não seria possível presumir-se maior capacidade contributiva dos compradores de imóveis maiores.

Em razão da ausência de previsão expressa para a cobrança progressiva não há mesmo porque subsistir qualquer irresignação em contrário.

O quarto e último subgrupo (GRUPO 1 - SUBGRUPO 4), composto por duas decisões RE 238671/SP e 239163/SP, nas quais o princípio não foi alegado ou mesmo analisado pelo STF, mas que ainda assim teve julgamento favorável aos contribuintes, o que justificou sua inserção no primeiro grupo.

Já o segundo grupo (GRUPO 2) foi composto de decisões a favor do Fisco. Este grupo foi subdividido em 03 (três) subgrupos: o primeiro (GRUPO 2 - SUBGRUPO 1) para os casos em que o princípio da capacidade contributiva foi utilizado, de forma geral, para proteger o interesse do fisco ou justificar a forma de atuação; o segundo (GRUPO 2 - SUBGRUPO 2) para os casos em que princípio foi alegado pelo contribuinte, mas rejeitado pelo Tribunal e; por fim do terceiro subgrupo (GRUPO 2 - SUBGRUPO 3) para os casos em que o princípio não foi analisado.

O primeiro subgrupo (GRUPO 2 - SUBGRUPO 1) foram selecionadas 48 (quarenta e oito) decisões em que o princípio da capacidade contributiva foi empregado na defesa do interesses do Fisco ou ainda para justificar a forma de atuação. Na maior parte dos julgados o Tribunal decidiu que havia manifestação de riqueza e, portanto, deveria haver tributação ou aquela forma de tratamento. Lista-se abaixo os casos mais emblemáticos:

Quanto ao IR, a exemplos do ARE n. 982682 AgR/SP, ARE n. 966484 AgR/SP e RE n. 388312/MG, a controvérsia centrava-se na discussão sobre a ausência de correção monetária da tabela progressiva de imposto de renda. Nestes casos, ficou decidido que a não correção da tabela progressiva do imposto de renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva. Ficou assentado também, em complemento, que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido.

Todavia, não nos parece justo, à luz do princípio da capacidade contributiva, a ausência de correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda que, para todos os efeitos, deve acompanhar a realidade social.

Quanto à contribuições, conforme se observa do RE n. 231673/MG; RE n. 598572/SP e RE n. 528160 AgR/SP, ficou assentado que seria constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas igualmente equiparáveis, após a edição da EC nº 20/98. Entendeu o STF que a majoração tributária não agride os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, porque imposta aos contribuintes dotados de maior poder gerador de riqueza. Ademais, para o STF, atividade econômica por elas exercidas é fator indicativo de sua riqueza.

No caso em comento, se efetivamente comprovado maior grau de riqueza, não há guarida para alegação de violação ao princípio que visa justamente tributar proporcionalmente quem possui maior índice de riqueza.

Quanto ao IPTU, a exemplo do RE n. 599176/PR, ficou determinado que a imunidade tributária recíproca não seria aplicável ao responsável tributário por sucessão. Entendeu o STF que a imunidade tributária recíproca seria inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstrarem capacidade contributiva, se houver risco à livre-iniciativa e às condições de justa concorrência econômica ou se não estiver em jogo risco ao pleno exercício da autonomia política conferida aos entes federados pela Constituição.

No que atine ao tema de sigilo fiscal, como se observa no RE n. 601314/SP e na ADI n. 2859/DF, o STF entendeu que o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende

o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva.

No que atine ao ISS, conforme se observa do AI n. 703982, o STF decidiu que as bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principio lógico do sistema tributário nacional. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se prestaria a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva.

Quanto às taxas, ADI 453/DF, RE 191471 AgR PE, o STF considerou que, em se tratando de auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, haveria ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional.

No segundo subgrupo (GRUPO 2 - SUBGRUPO 2), em um total de 41 (quarenta e uma) decisões, o princípio foi alegado pelo contribuinte, mas rejeitado pelo STF, simplesmente, por não haver violação ao princípio.

No terceiro subgrupo (GRUPO 2 - SUBGRUPO 3), em um total de 10 (dez) decisões, o Tribunal não analisou o recurso porque não houve prequestionamento (RE483055 AgR/SP; RE 284619); em outros diante da impossibilidade do Tribunal atuar como na qualidade de legislador em observância ao princípio da separação de poderes (RE n. 614407) e em outros (ARE n. 896740; ARE n. 707948 AgR PE; ARE n. 831377/MG, AC n. 2209 AgR/MG, RE n. 470974 AgR ED/SP) pela incidência da súmula 279 do STF que veda reanálise de matéria probatória.

CONCLUSÕES

Atualmente, o sistema tributário brasileiro prevê a incidência da tributação, basicamente, sobre três bases econômicas: a riqueza auferida pelo contribuinte oriunda do capital ou do trabalho; a riqueza revelada pelo patrimônio e investimentos financeiros; e, por fim, a riqueza que se manifesta no consumo de bens e serviços.

Os dados coletados sobre a arrecadação e tributação, no Brasil, indicam que a opção do legislador foi por maior incidência da imposição tributária sobre o consumo de bens e serviços, base de tributação sujeita, na maior parte, por tributos indiretos que dificultam a realização do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, que ricos e pobres paguem, proporcionalmente, tributos de forma justa. Esta realidade gera significativa desigualdade econômica, de modo a criar mais obstáculos à concretização dos direitos sociais.

No mais, deve ser ressaltado que a garantia de preservação do mínimo existencial no Brasil, hoje, é uma falácia, ainda mais diante de um salário mínimo que está muito longe de fazer frente aos direitos e garantias individuais e sociais.

É fato que equilibrar os interesses do Fisco e os dos contribuintes aos ditames constitucionais e ainda garantir o pagamento das contas públicas não seja uma tarefa fácil. Todavia, é inegável que o sistema tributário brasileiro é complexo, muitas vezes assume caráter regressivo e protecionista a determinados seguimentos da sociedade.

Por exemplo, para garantia da justiça fiscal, a tributação da renda da pessoa física, no Brasil, deveria apresentar maior número de faixas de incidência das alíquotas para garantir maior pessoalidade na imposição tributária.

Ademais, os lucros ou dividendos pagos pelas pessoas jurídicas não estão sujeitos à incidência do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica. Nesses casos quem sofre o ônus financeiro da exação é a pessoa jurídica e não o sócio, todavia, as empresas, conforme já comentado, dispõem de mecanismos capazes de transferir grande parte do ônus tributário a terceiros, especialmente os empregados e consumidores.

Outra medida importante para simplificar o sistema tributário seria unificar os inúmeros tributos sobre o consumo, mediante a criação de um imposto único sobre o valor agregado (IVA). A experiência europeia demonstrou que o IVA é um caminho viável para se alcançar a harmonização tributária. Isto porque, o IVA por ser neutro e não-cumulativo, incide uma só vez no preço final do bem ou do serviço prestado de modo a facilitar a livre competição entre os países e evitar tratamentos diferenciado. Esta modalidade de imposto garante a não-cumulatividade e neutralidade porque o valor final do produto nunca era agravado pelo imposto, independentemente do número de transações em sua produção e circulação até o consumo final, medida imprescindível para fins de integração regional.

Dever-se-ia também fazer melhor uso da seletividade, inclusive, para garantia do mínimo existencial. Se aplicada, a seletividade garante maior incidência sobre bens e serviços considerados supérfluos e, ao mesmo tempo, menor incidência daqueles bens e serviços de primeira necessidade.

Outra medida importante seria a efetiva aplicação do princípio da transparência tributária, previsto no artigo 150, § 5º, da CF. Os impostos sobre o consumo de bens e serviços, tributos de maior incidência no país, por se qualificarem como espécie de tributação indireta, repercutem na cadeia produtiva e, em seguida, são incorporados ao preço final dos bens e serviços, sem que os consumidores, ou seja, contribuintes de fato, tenham pleno conhecimento da carga fiscal suportada. Esta realidade prejudica a formação social do contribuinte, consciente dos valores que são cobrados e também para onde esses recursos são destinados, o que deve ser mudado com urgência.

Fica clara, portanto, a importância do Poder Executivo e Legislativo para fazer valer o princípio da capacidade contributiva no país e, desta forma, garantir maior justiça fiscal.

No que atine ao Judiciário, a pesquisa realizada demonstrou que, no Brasil, o princípio da capacidade contributiva foi utilizado pelos ministros do STF, em alguns poucos casos, para proteger o interesse dos contribuintes e na maior parte para proteção dos interesses do fisco.

Na maior parte dos julgados, o STF decidiu que havia manifestação de riqueza por parte do contribuinte e, portanto, deveria haver tributação ou aquela forma de tratamento, ressaltando que o princípio da capacidade não é um princípio voltado, exclusivamente, para a defesa dos contribuintes, o que também é reconhecido pela doutrina.

Entretanto, conforme demonstrado, há casos, a maioria deles envolvendo pedidos formulados pelos contribuintes, em que o STF deixa de aplicar o princípio, em profundidade ou extensão, afastando-se das lições apresentadas doutrina, o que, como devido respeito, entendo que deve ser repensado.

No mais, é fato que escolha pelo Estado Democrático de Direito pressupõe, necessariamente, a divisão dos encargos comunitários mediante a atribuição de direitos e deveres aos membros da comunidade.

É fato também que o país carece de melhor administração e direcionamento dos recursos públicos para concretização e difusão à todos dos direitos consagrados na CF.

Merece ser repensado os ideias da solidariedade social, também sob o enfoque tributário, em especial no que diz respeito ao dever de pagar tributos, mediante a consciência da necessária cooperação de todos os integrantes da sociedade para o aperfeiçoamento contínuo das relações sociais e melhor satisfação do bem comum.

Assim, diante das considerações apresentadas ao longo do trabalho, espera-se ter demonstrado alguns dos motivos que justificam a necessidade de se reformular a política tributária adotada no país, em especial para distribuir de forma mais justa o ônus fiscal na sociedade.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo**. Rio de Janeiro: Record, 2010.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Estudo sobre a carga tributária: PIB x IDH**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em: 11 de maio de 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

ARGENTINA. Constitución Nacional. Congreso de la Nación Argentina. Disponível em: <<http://www.congreso.gob.ar/constitucionParte1Cap1.php>> . Acesso em: 12 set. 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2016.

BRASIL. Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>. Acesso em: 13 set. 2017.

BUFFON, Marciano. **A tributação e a dignidade da pessoa humana - entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CHILE. **Constitución Política de la República de Chile de 2005**. Disponível em: <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>>. Acesso em 12 set. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 2000.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. **A capacidade contributiva sob o enfoque do capitalismo humanista**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

DOMINGUES, José Marques. **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP, 2014.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos à sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Marins Fontes, 2002.

ESPANHA, **Constitución Española de 1978**. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>>. Acesso em: 10 set. 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FILHO, Humberto Eustáquio César Mota. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FOROUNGE, Carlos María Giuliani. **Derecho Financiero**, vol. I. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOI, Marciano Seabra. Revista de Informação Legislativa. **Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988**. Ano 50. Número 200 out;dez, 2013.

GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência da la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial, Reuz, 1958.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário da constituição federal de 1988. Tributação progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ITALIA, **Costituzione della Repubblica Italiana**. Disponível em: <<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2017.

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

_____, Hugo de Brito. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias. Resenha Tributária., n. 14, 1989.

MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: LTR, 1998.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito & Economia**. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

OLIVEIRA. José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA DESENVOLVIMENTO. **Relatório de desenvolvimento humano 2015**. Disponível em: <http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>. Acesso em: 17 de out. de 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PICKETTY, Thomas. **O capital do século XXI**; tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

REIS, Haroldo da Costa, JUNIOR, José Teixeira Machado. **A Lei 4.320 comentada**. 29. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza**. São Paulo: Lex, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, 2003.

SPINELLI, Luiz Mario Silveira. **Capacidade contributiva: um princípio constitucional**. Rio Grande do Sul: Edifapes, 2001.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **A capacidade contributiva na tributação extrafiscal**. Livro Direito Tributário e políticas públicas. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais**. In: C. P. De Souza Neto e D. Sarmento (org). *Direitos Sociais*.

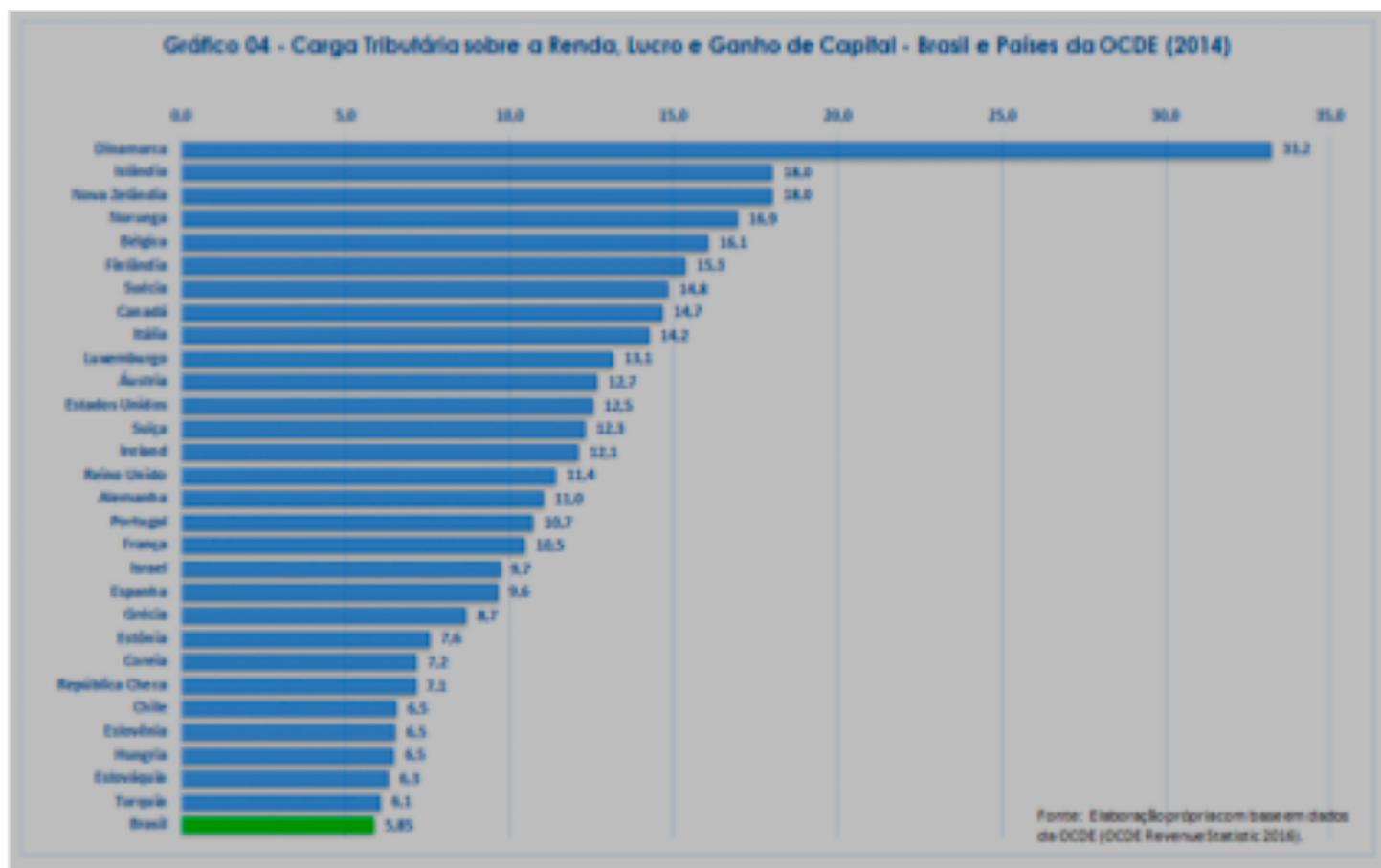
Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. 1978. 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: 03 set. 2017.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

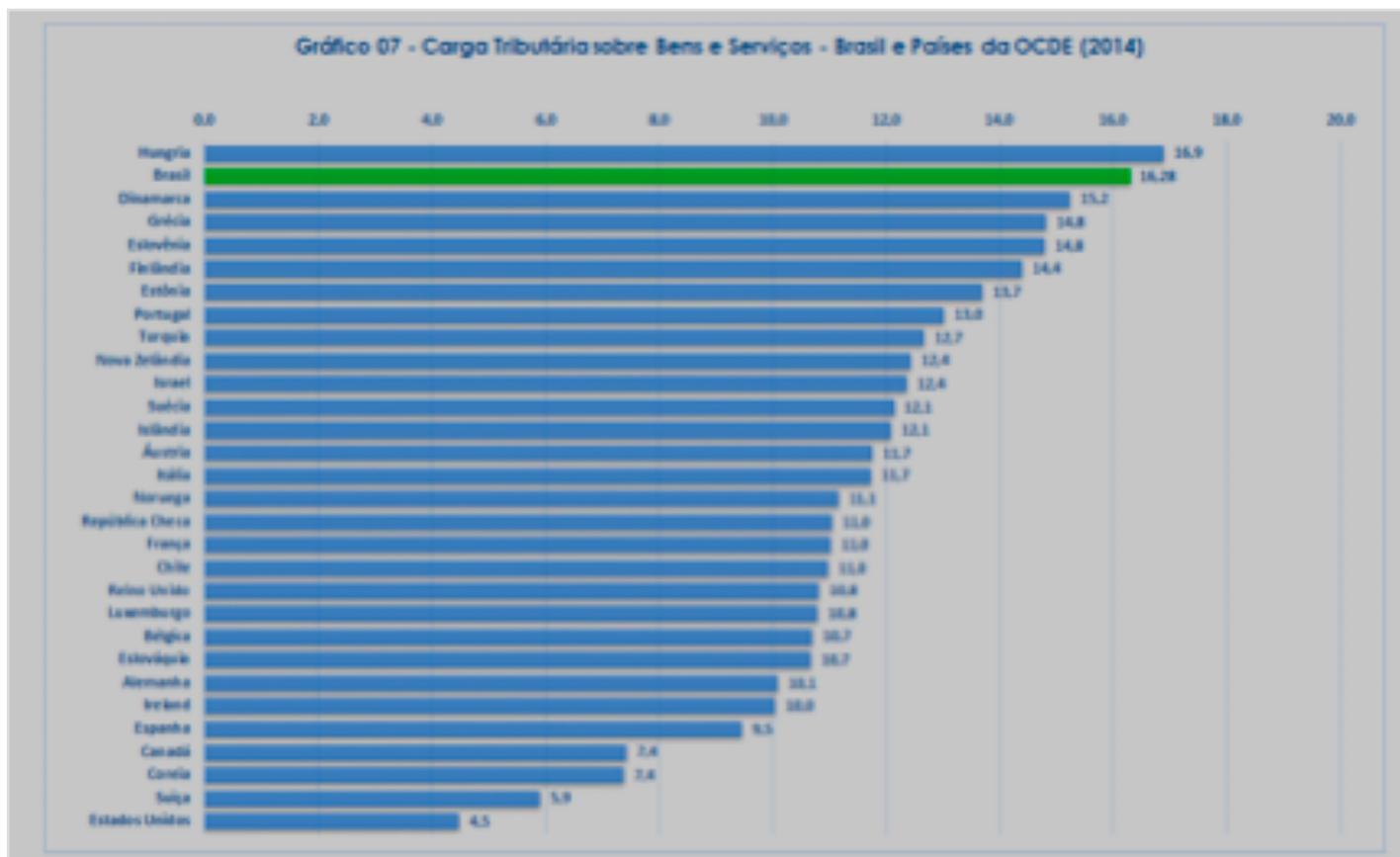
ANEXOS

ANEXO A - Gráfico 1 - Carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital - Brasil e Países da OCDE (2014)



Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017. p. 09.

ANEXO B - Gráfico 2 - Carga tributária sobre bens e serviços - Brasil e Países da OCDE (2014)



Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017. p. 11.

ANEXO C - Gráfico 3 - Série histórica da participação das bases de incidência na arrecadação total (2006 - 2015)



Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017. p. 15.

APÉNDICE

Número	Recurso	Local termo	Análise de mérito	Relator	Data	Decisão a favor de quem	Tributo	Matéria	Autor do recurso	Decisão
1	RE 1009816 AgR/SC	Ementa. Voto.	Conforme se depreende da sistemática do Simples, a fixação de alíquotas diferenciadas para o ISS decorre do próprio regime unificado dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja regra matriz tem assento no texto da Carta, notadamente nos arts. 146, III, d, e 179, caput. 2. A opção pelo Simples Nacional é facultativa, devendo o contribuinte sopesar a conveniência da sua adesão a esse regime tributário, decidindo qual alternativa lhe é mais favorável. 3. A ofensa à isonomia tributária ocorreria se admitida a mescla das partes mais favoráveis de um e outro regime, de molde a criar um regime mais conveniente ou vantajoso. Princípio utilizado para justificar a forma de imposição do tributo.	Roberto Barroso	26/05/2017	Fisco	ISS	Tributário	Contribuinte	Unânime
2	ARE 841344 AgR/DF	Ementa. Voto.	Não. Trata do sigilo instituição financeira. Equipara a capacidade contributiva ao princípio da igualdade. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Dias Toffoli	01/12/2016	Fisco	_____	Penal	Contribuinte	Unânime
3	ARE 982682 AgR/SP	Ementa. Voto.	Sim. A correção da tabela progressiva do IR não ofende o princípio da capacidade contributiva. O Poder Judiciário não pode impor a atualização pela separação de Poderes. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Dias Toffoli	01/12/2016	Fisco	IR	Tributário	Contribuinte	Unânime
4	RE 593849/ MG	Ementa. Voto. Indexação.	Sim. ICMS restituição da diferença paga a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva é inferior a presumida. O princípio da praticidade tributária encontra freio na capacidade contributiva. Viola a capacidade contributiva objetiva o Poder Público, tendo a base de cálculo efetiva e real, tributar presumidamente a maior numa determinada operação. Autoriza, indevidamente, que o tributo incida onde não há manifestação de riqueza. Hipótese de incidência. Princípio utilizado a favor do contribuinte. Dimensão Objetiva. Imposto Indireto.	Edson Fachin	19/10/2016	Contribuinte	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
5	ADI 4697/DF	Ementa. Voto. Indexação.	A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. A capacidade contributiva são os fundamentos normativos do Sistema Tributário Nacional. Por conseguinte, os princípios precitados incidem sobre as contribuições sociais de interesse profissional. Graduação do tributo e limite à tributação. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Edson Fachin	06/10/2016	Fisco	Contribuição Social de interesse profissional.	Tributário	Contribuinte	Majoria
6	ADI 4697/DF	Ementa. Voto.	Não há violação à reserva de lei complementar, porquanto é dispensável a forma da lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Precedentes. 5. Em relação à ausência de pertinência temática entre a emenda parlamentar incorporada à Medida Provisória 536/2011 e o tema das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, verifica-se que os efeitos de entendimento da ADI 5.127, de relatoria da Ministra Rosa Weber e com acórdão por mim redigido, não se aplica à medida provisória editada antes da data do julgamento, uma vez que a este foi emprestada eficácia prospectiva. 6. A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. 7. Não ocorre violação ao princípio da reserva legal, uma vez que o diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11. 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade. Violação alegada pela defesa, mas rejeitada pelo tribunal.	Edson Fachin	30/03/2017	Fisco	Contribuição social de interesse profissional.	Tributário	Contribuinte	Majoria
7	RE 231673/ MG	Ementa. Voto.	É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas igualmente equiparáveis, após a edição da EC nº 20/98. Majoração tributária que não agride os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, porque imposta aos contribuintes dotados de maior poder gerador de riqueza. A atividade econômica por elas exercidas é fator indicativo de sua riqueza; sobressai do critério de descrimen utilizado na espécie a maior capacidade contributiva dessas pessoas jurídicas. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Dias Toffoli	02/09/2016	Fisco	CSLL	Tributário	Contribuinte	Unânime
8	ARE 966484 AgR/SP	Ementa. Voto.	A correção da tabela progressiva do Imposto de Renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Roberto Barroso	09/08/2016	Fisco	IR	Tributário	Contribuinte	Majoria
9	RE 598572	Ementa. Voto. Indexação.	Contribuição adicional de 2,5 sobre a folha de salários de instituições financeiras instituída pela Lei n. 8.212/91. É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998. Os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da equidade na participação do custeio da seguridade social justificam o tratamento diferenciado às instituições financeiras e entidades equiparáveis, pois apresentam características diferenciadas das demais empresas, pela peculiaridade de seus objetivos. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Edson Fachin	30/03/2016	Fisco	Contribuição previdenciária.	Tributário	Contribuinte	Unânime
10	RE 601314/ SP	Ementa. Voto. Indexação.	“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Edson Fachin	24/02/2016	Fisco	Sigilo das operações das instituições financeiras	Tributário	Contribuinte	Majoria
11	ADI 2859/DF	Voto. Indexação.	Existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Dias Toffoli	24/02/2016	Fisco	Sigilo das operações das instituições financeiras	Tributário	Contribuinte	Majoria

12	RE 602256 AgR/PE	Ementa. Voto. Desenvolvimento.	O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência conômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não há relação direta entre a relação de parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical. Princípio utilizado a favor do contribuinte. Dimensão Objetiva.	Edson Fachin	16/02/2016	Contribuinte	ITCMD	Tributário	Fisco	Unânime
13	RE 249003 ED/RS	Ementa. Voto.	Em relação à taxa judiciária, firma-se convicção no sentido da recepção material e formal do artigo 12 da Lei 1.060/50, porquanto o Poder Legislativo em sua relativa liberdade de conformação normativa apenas explicitou uma correlação fundamental entre as imunidades e o princípio da capacidade contributiva no Sistema Tributário brasileiro, visto que a finalidade da tributação é justamente a realização da igualdade. Princípio utilizado a favor do contribuinte. Dimensão Objetiva.	Edson Fachin	09/12/2015	Contribuinte	Taxa	Tributário	Contribuinte	Unânime
14	RE 201512/ MG	Somente na ementa.	Imposto de renda atualização monetária das demonstrações financeiras. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS REFERENTES AO ANO-BASE 1990. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA ESTABELECIDADA NO ART. 3º, INC. I, DA LEI N. 8.200/1991. RECONHECIMENTO POSTERIOR DE INCIDÊNCIA DE ÍNDICE DIVERSO DO ADOTADO À ÉPOCA. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO DIFERIDO NO TEMPO. DEDUÇÃO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. OPÇÃO POLÍTICO-LEGISLATIVA ADOTADA PARA TORNAR MENOS GRAVOSA A CARGA TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA ALTERAÇÃO DE INDEXADORES ECONÔMICOS INCIDENTES NA ESPÉCIE. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. AUSÊNCIA DE CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DO NÃO CONFISCO, DA IRRETROATIVIDADE, DA ISONOMIA E DO DIREITO ADQUIRIDO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. Princípio não utilizado.	Marco Aurélio	05/11/2015	Contribuinte	IR	Tributário	Fisco	Majoria
15	RE 602347/ MG	Voto. Indexação.	Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. O princípio não foi utilizado, mas beneficiou o contribuinte.	Edson Fachin	04/11/2015	Fisco	IPTU	Tributário	Fisco	Majoria
16	RE 901412 AgR/BA	Voto.	A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança a INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público. o Supremo Tribunal Federal consignou a constitucionalidade da utilização da área do imóvel como base de cálculo do referido tributo. Princípio utilizado, mas nao foi determinante.	Dias Toffoli	27/10/2015	Contribuinte	Taxa	Tributário	Fisco	Unânime
17	ARE 896740	Ementa. Voto.	A Corte firmou orientação no sentido da validade de taxas que, na apuração do montante devido, adotem um ou mais elementos que compõem a base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não se verifique identidade integral em entre uma base e a outra. Não analisou a capacidade contributiva porque demandaria análise de fato.	Luiz Fux	29/09/2015	Contribuinte	Taxa	Tributário	Fisco	Unânime
18	RE 854869 AgR PE	Voto.	Quanto à utilização do grau de parentesco como parâmetro para graduação do imposto controvertido na espécie, pela técnica da progressividade, no julgamento dos Recursos Extraordinários ns. 854.863 e 854.868, o Ministro Roberto Barroso reconheceu, consideradas as disposições normativas da Lei estadual n. 11.413/1996, que “o grau de parentesco não é critério inequívoco para aferir a capacidade contributiva revelada pelo beneficiário do patrimônio transmitido”. Princípio utilizado a favor do contribuinte. Dimensão Objetiva.	Carmen Lúcia	25/08/2015	Contribuinte	ITCMD	Tributário	Fisco	Unânime
19	ARE 707948 AgR PE	Ementa. Voto.	Para acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da controvérsia à luz da Lei Estadual nº 11.194/94, alterada pela Lei Estadual nº 11.404/96, e dos fatos e das provas constantes dos autos, especialmente para examinar a proporcionalidade da base de cálculo estabelecida na lei estadual e perquirir sobre circunstâncias fáticas que ensejaram a exação, à luz dos elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixada nas lei estadual. Incidência das Súmulas nºs 280 e 279 da Corte. Não analisou o mérito com base na capacidade contributiva. O princípio foi utilizado, mas nao foi determinante para o julgamento.	Dias Toffoli	26/05/2015	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Unânime
20	RE 466400 AgR ED/RS	Ementa. Voto. Desenvolvimento.	Cinge-se a controvérsia à validade do sistema de cobrança do IPTU no Município de Porto Alegre - RS entre os anos de 1997 e 2000, especificamente no que tange à progressividade e a seletividade das alíquotas, bem como a fixação da alíquota mínima na hipótese de nulidade da norma tributária. Conforme registrei no acórdão do agravo regimental, esta Corte, sob a sistemática da repercussão geral, reafirmou no julgamento do AI 712.743-QO-RG (Rel. Min. Ellen Gracie, Tema nº 155) a inconstitucionalidade do regime de alíquotas progressivas instituído antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000 (DOU de 22/3/2000). Posteriormente, foram submetidos à sistemática do artigo 543-B do Código de Processo Civil os temas “seletividade das alíquotas” (RE 666.156-RG, Rel. Min. Ayres Britto, Tema nº 523) e “cobrança com base na alíquota mínima face a inconstitucionalidade do regime de alíquotas diferenciadas” (RE 602.347-RG, Rel. Min. Ricardo Ewadowski, Tema nº 226). Não utilizou o princípio. O princípio foi utilizado, mas nao foi determinante para o julgamento.	Luiz Fux	07/04/2015	Fisco	IPTU	Tributário	Fisco	Majoria
21	ARE 831377	Voto. Doutrina.	Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o “quantum” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório. Não houve reforma por incidir em análise de mérito. Não analisou o mérito com base na capacidade contributiva. O princípio foi utilizado, mas nao foi determinante para o julgamento.	Celso de Mello	16/12/2014	Fisco	Multa/ Confisco	Tributário	Contribuinte	Unânime
22	RE 614407	Ementa. Voto.	Esta Suprema Corte entende ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo concedendo benefícios tributários não previstos em lei. O princípio não foi determinante no julgamento.	Rosa Weber	25/11/2014	Fisco	PIS/Cofins	Tributário	Contribuinte	Unânime
23	RE 614406/ RS	Voto. Indexação.	Violação do princípio da isonomia, pois a incidência do imposto de renda sobre o valor acumulado deixa de observar as faixas de alíquotas e os valores dedutíveis vigentes no momento em que os pagamentos deveriam ter sido realizados. Princípio utilizado a favor do contribuinte. Dimensão Objetiva.	Marco Aurélio	23/10/2014	Contribuinte	IRPF	Tributário	Fisco	Majoria
24	RE 226899/ SP	Voto.Indexação	Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça local que considerou ilegítima a incidência de ICMS sobre importação de bem móvel objeto de contrato de arrendamento mercantil (leasing), à consideração de que não se concretiza, na hipótese, o fato gerador do tributo. O princípio não foi determinante no julgamento.	Rosa Weber	01/10/2014	Contribuinte	ICMS	Tributário	Fisco	Majoria

25	RE 720945 AgR/SP	Ementa. Voto.	“No que diz respeito à alegação de contrariedade à redação original do parágrafo 4º do art. 153 da Constituição, observo que o entendimento desta Corte, firmado a partir do julgamento do RE 562.045-RG/RS, Relatora para o acórdão a Min. Cármen Lúcia, é no sentido de que, nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas. Utilizou para justificar a progressividade. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Ricardo Lewandowski	09/09/2014	Fisco	ITR	Tributário	Contribuinte	Unânime
26	RE 599176/ PR	Voto. Indexação.	A imunidade tributária recíproca não é aplicável ao responsável tributário por sucessão, tem inequívoca densidade constitucional, na medida em que afeta o campo de competência tributária atribuído aos entes federados. A imunidade tributária recíproca é inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstrarem capacidade contributiva, se houver risco à livre-iniciativa e às condições de justa concorrência econômica ou se não estiver em jogo risco ao pleno exercício da autonomia política conferida aos entes federados pela Constituição. Como sucessora da sociedade de economia mista, a União se tornou responsável tributária pelos créditos inadimplidos. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Joaquim Barbosa	05/06/2014	Fisco	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
27	RE 595670 AgR	Ementa. Voto.	O Tribunal assentou que a contribuição para o Sebrae é autônoma e possui caráter de intervenção no domínio econômico. Assim, a sujeição passiva deve ser atribuída aos agentes que atuem no segmento econômico alcançado pela intervenção estatal. Não há na hipótese referibilidade estrita que restrinja o alcance da exação ao âmbito de atuação do Sebrae. A natureza da contribuição impõe que se reconheça a efetiva atuação no segmento econômico objeto da intervenção estatal em detrimento do intuito lucrativo, sobretudo pela existência de capacidade contributiva. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Roberto Barroso	27/05/2014	Fisco	Contribuição	Tributário	Contribuinte	Unânime
28	RE 636941/ RS	Ementa. Voto.	A União sustenta a inexistência de lei prevendo os requisitos para a configuração de imunidade para as entidades beneficentes de assistência social, em relação à contribuição ao PIS, como exigido pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, pois este dispositivo consubstanciaria norma de eficácia limitada. Princípio utilizado para afastar a imposição, mas não foi determinante.	Luiz Fux	13/02/2014	Contribuinte	Contribuições	Tributário	Fisco	Unânime
29	RE 743607	Ementa. Voto.	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a lei que estabelece o regime da antecipação tributária, ou da chamada substituição tributária para frente, não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade e da tipicidade. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Teori Zavascki	11/02/2014	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
30	RE 221142/ RS	Voto. Indexação	A fixação do valor da Obrigação do Tesouro Nacional de janeiro de 1989 com base em índice diverso do Índice de Preços ao Consumidor, que reflita a perda real do poder aquisitivo da moeda, implicou a desconsideração do primeiro para proceder-se à correção monetária dos balanços, ante o teor dos artigos 3º e 4º da Lei nº 7.799/89 e 153, inciso III, do Diploma Fundamental, no que dispõe sobre o conceito de renda. De acordo com as razões apresentadas, a técnica utilizada levaria à tributação de montante que não constitui acréscimo de patrimônio, porquanto conduz à apuração de lucro fictício, representando, “além de confisco, indistigável aumento indireto de tributo”. Princípio utilizado para afastar a imposição. Objetiva.	Marco Aurélio	20/11/2013	Contribuinte	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Majoria
31	RE 208526/ RS	Voto. Indexação. Doutrina.	IMPOSTO DE RENDA – BALANÇO PATRIMONIAL – ATUALIZAÇÃO – OTN – ARTIGOS 30 DA LEI Nº 7.730/89 E 30 DA LEI Nº 7.799/89. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício. Princípio utilizado para afastar a imposição.	Marco Aurélio	20/11/2013	Contribuinte	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Majoria
32	RE 627543/ RS	Ementa. Voto.	Simples Nacional. fruir do tratamento tributário diferenciado e favorecido previsto na referida lei complementar no caso de apresentarem débitos, perante à Fazenda Pública ou o INSS, decorrentes de tributos cuja exigibilidade não tenha sido suspensa. Princípio utilizado para justificar a atuação estatal (a norma que exige que não haja inadimplência).	Dias Toffoli	30/10/2013	Fisco	Simples Nacional	Tributário	Contribuinte	Majoria
33	AI 496183 AgR/MG	Ementa. Voto. Desenvolvimento.	Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Princípio utilizado para afastar a possibilidade do Simples Nacional para determinadas categorias. Princípio utilizado para justificar a atuação estatal.	Marco Aurélio	22/10/2013	Fisco	Simples Nacional	Tributário	Contribuinte	Unânime
34	ARE 639632 AgR/MS	Ementa. Voto. Desenvolvimento.	A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. A progressividade fiscal, dita arreatória, só foi viabilizada após constar da Constituição Federal o permissivo trazido pela Emenda Constitucional nº 29/2000. Nesse caso, a progressividade é mecanismo de concreção da capacidade contributiva e opera-se com a majoração de alíquotas em relação diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo. Princípio utilizado para justificar a progressividade. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Roberto Barroso	22/10/2013	Fisco	IPTU	Tributário	Contribuinte	Unânime
35	RE 648245	Voto. Indexação	É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que a majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei, em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária. Princípio não utilizado para justificar a atualização.	Gilmar Mendes	01/08/2013	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
36	RE 385337 AgR/DF	Ementa. Voto.	O Pleno da Corte entendeu que a correção da tabela progressiva do imposto de renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que o Poder Judiciário não pode impor atualização monetária na ausência de previsão legal, uma vez que isso é afeto aos Poderes Executivo e Legislativo. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Dias Toffoli	25/06/2013	Fisco	IRPF	Tributário	Contribuinte	Unânime
37	RE 528160 AgR/SP	Voto. Indexação.	Em casos muito semelhantes ao debatido nestes autos - Contribuição à Seguridade Social incidente sobre a folha de salários (Lei n. 8.212/91, art. 22, inc. I e § 1º) e Contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (Lei n. 7.787/89, arts. 3º, inc. II, e 4º) -, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orienta-se no sentido de que a fixação de alíquotas diferenciadas para contribuintes de maior capacidade econômica não ofende o princípio da isonomia. Utilizou o princípio para justificar a imposição.	Carmen Lúcia	21/05/2013	Fisco	CSLL	Tributário	Contribuinte	Unânime

38	RE 582525	Ementa. Voto. Indexação	O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Rejeito, ainda, a alegada violação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), seja em sua acepção objetiva ou subjetiva. Proibir a dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não leva inexoravelmente à tributação do patrimônio ou à tributação de qualquer outra grandeza que não seja renda. Independentemente de ser alocado à extinção do crédito tributário, o valor pago a título de CSLL também representa renda para o contribuinte e, portanto, pode ser incluído no cálculo da obrigação tributária referente ao IRPJ. Princípio não teve relevância no julgamento. Foi somente utilizado pela recorrente.	Joaquim Barbosa	09/05/2013	Fisco	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Maioria
39	ADI 2588/DF	Voto.	Voto com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraisos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraisos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício. Princípio utilizado, mas não foi determinante.	Joaquim Barbosa	10/04/2013	Contribuinte	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Maioria
40	AI 703982	Ementa. Voto.	As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídicoconstitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Dias Toffoli	09/04/2013	Contribuinte	ISS	Tributário	Fisco	Unânime
41	RE 612686 AgR/SC	Ementa. Voto.	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. Incidência do Enunciado da Súmula n.º 730/STF. A esse respeito o STF já decidiu (RE 259.756, DJ 29/08/2003) quais as entidades estariam abrangidas pela imunidade, quais sejam, as entidades de previdência complementar custeadas, exclusivamente, pelo ente patrocinador. Tampouco há ofensa ao princípio da progressividade, pois é baseado na capacidade contributiva. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Luiz Fux	05/03/2013	Fisco	IRPJ CSLL	Tributário	Contribuinte	Unânime
42	RE 562045/RS	Ementa. Voto. Indexação.	PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. . Tampouco há ofensa ao princípio da progressividade, pois é baseado na capacidade contributiva. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Ricardo Lewandowski	06/02/2013	Fisco	ITCMD	Tributário	Fisco	Maioria
43	ADI 2556/DF	Ementa. Voto. Indexação.	Esta Suprema Corte considera constitucionais ambas as contribuições criadas pela LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição). Os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS (RE 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13.10.2000). O princípio foi utilizado pela defesa, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	13/06/2012	Contribuinte	FGTS	Tributário	Contribuinte	Maioria
44	ARE 666567 AgR RS	Ementa. Voto.	A questão de incidência do ISS sobre os serviços cartorários e notariais previstos nos itens 21 e 21.1 da lista anexa à LC 116/2003 foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089/DF proposta pela ANOREG – Associação dos Notários e Registradores do Brasil, declarando o STF a constitucionalidade de tal prática. Reconhecida a incidência do tributo sobre dito serviço, a interpretação do § 1º do art. 9º do Decreto Lei nº 406/68 em relação a tais atividades deve ser feita em consonância com o julgado do STF. O argumento esposado naquele órgão de que a incidência do ISS dá-se em razão da capacidade contributiva é contrário à ideia de tributação de forma fixa. O princípio foi utilizado pela defesa, mas não foi determinante para o julgamento.	Luiz Fux	29/05/2012	Fisco	ISS	Tributário	Contribuinte	Unânime
45	RE 584909 AgR RJ	Ementa. Voto. Defesa.	A possibilidade de compensação de prejuízos caracteriza benefício fiscal vinculado à política econômica que, por essa natureza, pode ser alterada ou revogada pelo Estado a qualquer momento. Concluiu-se, ainda, que, por constituir-se benefício fiscal, a limitação ou a falta de previsão legal desse tipo de compensação não alteram as bases de cálculo nem as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro. Não há que se falar em ofensa ao princípio da capacidade contributiva, manifestação de efeito confiscatório ou configuração de empréstimo compulsório, tendo em conta que se trata, na hipótese, de benesse fiscal, cuja concessão não é imposta pela Constituição Federal. O princípio foi utilizado pela defesa, mas não foi determinante para o julgamento.	Ricardo Lewandowski	17/04/2012	Fisco	CSLL IRPJ	Tributário	Contribuinte	Unânime

46	RE 586482 RS	Ementa. Voto. Indexação.	O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Dias Toffoli	23/11/2011	Fisco	PIS COFINS	Tributário	Contribuinte	Maioria
47	RE 546316 AgR SP	Ementa. Voto.	Improcedencia da alegação, tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária, já se havendo assentado no STF, de outra parte, o entendimento de que a atualização monetária do débito de ICMS vencido não afronta o princípio da não-cumulatividade (RE 172.394). Recurso não conhecido. (RE 195.218, rel. min. limar Galvão). Se a redução abrupta do prazo de recolhimento implicou a majoração artificial do montante real devido, eventual violação constitucional ocorreria em relação à capacidade contributiva (equilíbrio base de cálculo - critério material), à segurança jurídica e à proibição do uso de tributo com efeito confiscatório, mas não em relação à regra da legalidade. O princípio NÃO foi utilizado pela defesa (como deveria) e não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	18/10/2011	Fisco	IPi	Tributário	Contribuinte	Unânime
48	RE 406955 AgR MG	Ementa. Voto.	Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação ao um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Joaquim Barbosa	04/10/2011	Fisco	IPVA	Tributário	Contribuinte	Unânime
49	ADI 3138	Indexação.	A norma que fixa alíquota mínima (contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos na União) para a contribuição a ser cobrada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição da República não contraria o pacto federativo ou configura quebra de equilíbrio atuarial. A observância da alíquota mínima fixada na Emenda Constitucional n. 41/2003 não configura quebra da autonomia dos Estados Federados. O art. 201, § 9º, da Constituição da República, ao estabelecer um sistema geral de compensação, há ser interpretado à luz dos princípios da solidariedade e da contributividade, que regem o atual sistema previdenciário brasileiro. Princípio não foi utilizado.	Cármem Lúcia	14/09/2011	Fisco	Contribuição	Tributário	Contribuinte	Maioria
50	RE 603191 MT	Ementa. Voto.	Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente, onerosos, desnecessários ou ineficazes. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhe atribua caráter absoluto. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. O princípio foi utilizado pela defesa, mas não foi determinante para o julgamento.	Ellen Gracie	01/08/2011	Fisco	Contribuição	Tributário	Contribuinte	Maioria
51	RE 388312/ MG	Ementa. Voto. Indexação.	A correção da tabela progressiva do Imposto de Renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Carmen Lúcia	01/08/2011	Fisco	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Unânime
52	RE 586693/ SP	Indexação. Voto.	Legítima, sob o ângulo constitucional, a lei prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada a EC 29/2000. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Marco Aurélio	25/05/2011	Fisco	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
53	AI 826208 AgR /RS	Ementa. Voto.	Impossibilidade de adoção da técnica da progressividade extrafiscal para o ITBI, pois o tributo deveria ser calculado de acordo com sacrifícios proporcionais, obtidos imediatamente com a utilização da fórmula de cálculo ad valorem. Princípio utilizado, mas não foi causa determinante porque afastado.	Joaquim Barbosa	15/03/2011	Contribuinte	ITBI	Tributário	Fisco	Unânime
54	RE 422944 AgR/MG	Ementa. Voto.	Eventual violação do conceito constitucional de renda, da vedação do uso de tributo com efeito confiscatório e da capacidade contributiva seria indireta ou reflexa, na medida em que imprescindível interpretação dos conceitos legais de renda e de créditos de liquidação duvidosa como parâmetro de contronel imediato e primordial. A interpretação pretendida pelo contribuinte depende essencialmente do tratamento conferido pela lei ordinária e pela regulamentação contábil própria às instituições financeiras. Princípio não teve relevância no julgamento.	Joaquim Barbosa	01/03/2011	Fisco	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Unânime

55	RE 466312 AgR/RJ	Ementa. Voto.	A utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade, atendidos os requisitos estabelecidos em Plano Diretor compatível com lei federal (cf. o RE 394.010-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 28.10.2004 e o RE 153.771, red. p/ acórdão min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 05.09.1997). Súmula 668/STF. 2. O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota. O escalonamento da base de cálculo pode ter o mesmo efeito. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa		Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
56	RE 423768/ SP	Voto.Indexação	A utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Marco Aurélio	01/12/2010	Fisco	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
57	AC 33 MC / PR	Doutrina	O ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade sobre o tema é insuficiente para justificar a concessão de tutela de urgência a todo e qualquer caso (transferência de informações sigilosas da entidade bancária ao órgão de fiscalização tributária federal sem prévia autorização judicial - LC 105/2001). O princípio não foi utilizado.	Joaquim Barbosa	24/11/2014	Fisco	Sigilo das operações das instituições financeiras	Tributário	Contribuinte	Majoria
58	RE 588639 AgR/SP	Ementa. Voto.	É legítima a limitação da compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa apurados em exercícios anteriores, no cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, nos termos dos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95. Precedentes (RE 344.994/PR, Rel. para o acórdão Min. Eros Grau, e do RE 545.308/SP, Rel. para o acórdão Min. Cármen Lúcia). III - As prerrogativas de abatimento facultadas nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/95 caracterizam benefícios fiscais vinculados a política econômica, que, por sua natureza, pode ser alterada ou revogada pelo Estado a qualquer momento. IV - A forma de limitação e a data de publicação da medida provisória que deu origem à Lei 8.981/95 não ofenderam direito adquirido, ato jurídico perfeito ou as regras de irretroatividade e anterioridade tributárias dispostas na Constituição (arts. 150, III, a e b, e 195, § 6º). V - A limitação dessas compensações não alterou as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro, motivo pelo qual estaria dispensada a exigência de lei complementar para disciplinar a matéria. VI - Ausência de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, de manifestação de efeito confiscatório ou de configuração de empréstimo compulsório, tendo em vista que houve apenas mitigação de benesse fiscal. Princípio utilizado, mas não foi causa determinante porque afastado. Princípio utilizado, mas não foi causa determinante porque afastado.	Ricardo Lewandowski	09/11/2010	Fisco	IRPJ e CSLL	Tributário	Contribuinte	Majoria
59	AI 456768 AgR/MG	Ementa. Voto.	Esta Corte reconheceu a impossibilidade da adoção da técnica da progressividade par ao ITBI, previsto no artigo 156, II, da CF. Princípio não utilizado.	Joaquim Barbosa	14/09/2010	Contribuinte	ITBI	Tributário	Fisco	Unânime
60	AI 563948 AgR/RS	Indexação. Voto.	Princípio utilizado para justificar a tese do contribuinte. Imposto de renda. Retenção na fonte. Caracterização do fato gerador. Disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Necessidade de aferir se há a efetiva distribuição de lucros. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	14/09/2010	Contribuinte	IR	Tributário	Fisco	Unânime
61	RE 599194 AgR/CE	Ementa. Voto.	Tributário. Imunidade. Entidade de educação. Alegada descaracterização de propósito assistencial ou filantrópico. Serviços alegadamente providos aos grupos sociais mais abastados e capazes de pagar altas mensalidades. Lançamento tributário. Caráter vinculado. Observância da regra da legalidade e dos princípios da capacidade contributiva. É dever da entidade fiscal demonstrar a desproporção entre a atividade assistencial aos mais necessitados e o benefício tributário. Princípio não utilizado.	Joaquim Barbosa	14/09/2010	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
62	RE 396411 AgR/PR	Ementa. Voto.	Para as contribuições sociais destinadas ao custeio da previdência, a adoção de alíquotas progressivas depende de autorização constitucional expressa. "Progressividade" não se limita ao escalonamento do cálculo do tributo em função do tempo, mas também abrange a exasperação da carga tributária com base na capacidade contributiva, na seletividade, na essencialidade ou na função social da propriedade. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	31/08/2010	Contribuinte	Contribuição	Tributário	Fisco	Unânime
63	RE 437107 AgR/PR	Ementa. Voto.	Antes da EC 29/2000, a utilização da técnica de tributação progressiva somente era admitida para assegurar a função social da propriedade (art. 156, § 1º da Constituição), condicionada nos termos do art. 182, §§ 2º e 4º da Constituição. Era, portanto, inconstitucional a tributação progressiva, com fins extrafiscais, baseada na capacidade contributiva ou na seletividade. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	06/04/2010	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
64	AI 583636 AgR/MS	Ementa. Voto.	Esta Corte interpretou os arts. 145, § 1º, 156, § 1º e 182, §§ 2º e 4º da Constituição, na redação anterior à Emenda Constitucional 29/2000, para fixar que a utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade, atendidos os requisitos estabelecidos em Plano Diretor compatível com lei federal (cf. o RE 394.010-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 28.10.2004 e o RE 153.771, red. p/ acórdão min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 05.09.1997). Súmula 668/STF. 2. O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota. O escalonamento da base de cálculo pode ter o mesmo efeito. 3. Ao associar o tipo de construção (precário, popular, médio, fino e luxo) ao escalonamento crescente da avaliação do valor venal do imóvel, a Lei 3.326/1996 do Município de Campo Grande passou a graduar o valor do tributo de acordo com índice hábil à mensuração da frivolidade ou da essencialidade do bem, além de lhe conferir mais matizes para definição da capacidade contributiva. Impossibilidade, nos termos do texto constitucional anterior à inovação trazida pela EC 29/2000. O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	06/04/2010	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
65	RE 399307 AgR/MG	Ementa. Voto.	É aplicável a imunidade tributária às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objeto principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). O princípio foi utilizado, mas não foi determinante para o julgamento.	Joaquim Barbosa	16/03/2010	Contribuinte	IPVA	Tributário	Fisco	Unânime
66	AC 2209 AgR/MG	Ementa. Voto.	A concessão de isenções ou outros benefícios fiscais, bem como a instituição dos critérios das regras-matrizes dos tributos não têm perfil de normas gerais (normas destinadas a coordenar o tratamento tributário em todos os entes federados), embora delas extraiam fundamento de validade. Não é possível, sem profundo exame da questão de fundo, considerar como violada a regra da isonomia e da capacidade contributiva, considerada a tributação das cooperativas, em si consideradas (de trabalho, crédito, consumo etc), e comparadas com as demais pessoas jurídicas. O princípio foi utilizado pela defesa, mas não foi enfrentado pelo tribunal que dependeria de profundo exame da tributação das cooperativas.	Joaquim Barbosa		Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
67	RE 285716 AgR/SP	Ementa. Voto.	A Constituição afasta a imunização tributária das atividades que demonstrem capacidade contributiva, entendida como a exploração econômica destinada ao acréscimo patrimonial público, quando este age como agente de mercado, ou particular. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Joaquim Barbosa	02/03/2010	Fisco	IPTU	Tributário	Contribuinte	Unânime

68	AI 505908 AgR MG	Ementa. Voto.	De acordo com a orientação firmada neste Tribunal, a controvérsia relativa à aplicação da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários encontra-se no âmbito infraconstitucional. Por essa razão, incabível o recurso extraordinário, visto que não há ofensa direta à Constituição Federal. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que chegou o acórdão recorrido, quanto à alegada ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, seria necessário o reexame de fatos e provas, o que encontra óbice na Súmula 279 do STF. O princípio foi utilizado pela defesa, mas não foi acolhido.	Joaquim Barbosa	30/06/2009	Fisco	Multa	Tributário	Contribuinte	Unânime
69	RE 573675 SC	Ementa. Voto.	Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Ricardo Lewandowski	25/03/2009	Fisco	Contribuição	Tributário	Contribuinte	Majoria
70	ADC 18 MC DF	Voto. Indexação.	Ação declaratória de constitucionalidade ajuizada para que seja declarada a constitucionalidade formal e material a fim de se legitimar a inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS dos valores pagos a título de ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos, desde que não se trata de substituição tributária. Medida cautelar deferida para suspender os processos até julgamento definitivo. Princípio não utilizado.	Menezes Direito	13/08/2008	Fisco	Contribuição	Tributário	Fisco	Majoria
71	RE 414259 AgR MG	Ementa.	Não fere qualquer princípio constitucional a instituição do IPVA, por lei estadual regularmente editada, que prevê como cálculo o valor venal do veículo, a ser apurado por órgão do Executivo, a cada ano, e que adota alíquotas diferenciadas conforme o tipo e utilização do automóvel. Princípio não utilizado.	Eros Grau	24/06/2008	Fisco	IPVA	Tributário	Contribuinte	Unânime
72	RE 373011 AgR RJ	Voto. Indexação.	Constitucionalidade do regime de substituição tributária. Base de cálculo presumida e valor da operação. Diferenças apuradas. Impossibilidade de restituição. Não constatou ofensa ao princípio.	Eros Grau	17/06/2008	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
73	RE 402902 AgR MG	Voto.	Recurso não admitido porque a matéria foi decidida com fundamento em lei local. Não analisou a capacidade contributiva porque demandaria reanálise de prova.	Eros Grau	03/06/2008	Fisco	Multa	Tributário	Contribuinte	Unânime
74	AI 524091 AgR RJ	Voto.Indexação	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repelido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	01/04/2008	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
75	AI 688534 AgR SP	Ementa. Voto.	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO CEDENTES DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA. 2. O artigo 31 da Lei n. 8.212/91, alterado pela Lei n. 9.711/98, não viola o princípio da isonomia tributária, nem o da capacidade contributiva.	Eros Grau	04/03/2008	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
76	ADI 3089	Ementa. Voto. Indexação.	Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Joaquim Barbosa	13/02/2008	Fisco	ISS	Tributário	Contribuinte	Majoria
77	RE 439769 AgR RJ	Voto. Indexação.	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repelido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	12/02/2008	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
78	RE 451213 AgR RJ	Voto. Indexação.	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repelido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	11/12/2007	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
79	RE 349600 AgR RS	Voto. Indexação.	O recolhimento antecipado do imposto de renda e da CSLL de forma antecipada não contraria diretamente a CF. Recurso extraordinário inadmitido. Princípio utilizado pela defesa, mas não acolhido. Não há ofensa direta aos princípios constitucionais.	Gilmar Mendes	30/10/2007	Fisco	IR CSLL	Tributário	Contribuinte	Unânime
80	RE 470974 AgR ED SP	Ementa. Voto.	A aferição da capacidade contributiva da empresa depende da análise de fatos e provas, atribuição que extrapola a esfera de competência do STF. Empresas prestadoras de serviços que não cedem mão de obra não são equivalentes àquelas que o fazem. As cedentes de mão de obra atuam em mercado de modo distinto daquelas que apenas prestam serviço. A suposta ofensa ao princípio da isonomia tributária está descaracterizada em face da inexistência de equivalência entre as empresas mencionadas. Não analisou o princípio porque implicaria em exame de provas.	Eros Grau	16/10/2007	Fisco	Contribuições.	Tributário	Contribuinte	Unânime
81	AC 1109 MC /SP	Voto. Indexação.	A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão nº 1/94 e Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Carlos Britto	31/05/2007	Fisco	Contribuições.	Tributário	Contribuinte	Majoria
82	RE 483055 AgR SP	Ementa. Voto.	Não houve apreciação do princípio da isonomia e capacidade contributiva porque não foram prequestionados. É constitucional a majoração da alíquota de 2% para 3%, prevista no artigo 8 da lei n. 9718/98 e inconstitucional o artigo 3, parágrafo 1, da mesma lei. Não analisou o princípio porque não houve manifestação nas cortes inferiores.	Gilmar Mendes	13/03/2007	Fisco	Contribuições.	Tributário	Contribuinte	Unânime

83	AI 560359 AgR RJ	Voto. Indexação.	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repellido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	13/03/2007	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
84	AI 438366 AgR RJ	Voto. Indexação.	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repellido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Eros Grau	27/02/2007	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
85	AI 613379 AgR RJ	Voto.Indexação	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repellido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Eros Grau	27/02/2007	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
86	RE 443348 AgR RJ	Voto.Indexação	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repellido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	28/11/2006	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
87	RE 442310 AgR RJ	Voto. Indexação.	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repellido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	28/11/2006	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
88	RE 492362 ED PR	Voto.Indexação	A limitação do direito à compensação de 1/3 do valor pago a título de COFINS, com a contribuição social sobre o lucro, não ofende os princípios da capacidade contributiva e isonomia. Entendeu que não há ofensa ao princípio.	Cármen Lúcia	28/11/2006	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
89	RE 440344 AgR RJ	Voto. Indexação.	Esta Corte já firmou o entendimento no sentido de que o lançamento e cobrança de IPTU levando em consideração a área e localização dos imóveis, o que revela a capacidade contributiva, modelo repellido pela CF de 88 que só admite a progressividade do IPTU com fins extra fiscais. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Não aplicou o princípio.	Gilmar Mendes	28/11/2006	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
90	RE 393938 AgR MG	Ementa. Voto.	É constitucional a majoração da alíquota de 2% para 3%, prevista no artigo 8 da lei n. 9718/98 e inconstitucional o artigo 3, parágrafo 1, da mesma lei. Declarou que não ofende a capacidade contributiva. O contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito de ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.	Cármen Lúcia	17/10/2006	Fisco	Cofins	Tributário	Contribuinte	Unânime
91	ADI 453 DF	Ementa. Voto. Indexação.	Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 3o, da Lei no 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei no 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Gilmar Mendes	30/08/2006	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Unânime
92	RE 419903 AgR PE	Voto. Indexação.	Esta Corte decidiu pela desnecessidade de lei complementar para a majoração da alíquota da Cofins. Quanto ao princípio da isonomia e capacidade contributiva esta Corte entende que a Lei n. 9.718/98 disciplina situações distintas, razão pela qual é legítima a diferenciação no regime de compensação. Princípio alegado pela defesa, mas não acolhido.	Carlos Britto	20/06/2006	Fisco	Cofins/PIS	Tributário	Contribuinte	Unânime
93	RE 451524 AgR SP	Voto. Indexação.	Esta Corte decidiu pela desnecessidade de lei complementar para a majoração da alíquota da Cofins. Quanto ao princípio da isonomia e capacidade contributiva esta Corte entende que a Lei n. 9.718/98 disciplina situações distintas, razão pela qual é legítima a diferenciação no regime de compensação. Princípio alegado pela defesa, mas não acolhido.	Gilmar Mendes	23/05/2006	Fisco	Cofins	Tributário	Contribuinte	Unânime
94	RE 453489 AgR /SP	Ementa. Voto. Indexação.	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO CEDENTES DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA. 2. O artigo 31 da Lei n. 8.212/91, alterado pela Lei n. 9.711/98, não viola o princípio da isonomia tributária, nem o da capacidade contributiva. Não analisou porque demandaria análise de prova.	Eros Grau	21/02/2006	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
95	AI 452642 AgR/MG	Ementa. Voto.	Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Carlos Velloso	13/12/2005	Fisco	Simples Nacional	Tributário	Contribuinte	Unânime
96	AI 360461 AgR/MG	Voto. Doutrina.	O critério de ordem espacial adotado pelo legislador para justificar a outorga da isenção tributária em exame apoiou-se, para efeito de sua concessão, em pressupostos lógicos e objetivos legitimadores do tratamento normativo diferenciado estabelecido pelo art. 2º da Lei n. 8.393/91. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária. Separação dos Poderes impediria o Judiciário de atuar.	Celso de Mello	06/12/2005	Fisco	IPi	Tributário	Contribuinte	Unânime
97	AI 440881	Ementa. Voto.	O artigo 67 da Lei n. 691/84, do Município do Rio de Janeiro, não foi recepcionado pela Constituição do Brasil, eis que estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e da localização dos imóveis, circunstâncias ligadas à capacidade contributiva. Não aplicou o princípio.	Eros Grau	14/06/2005	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime

98	ADI 3151	Indexação	AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 8.033/2003, DO ESTADO DO MATO GROSSO, QUE INSTITUIU O SELO DE CONTROLE DOS ATOS DOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO, PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE DAS ATIVIDADES DOS NOTÁRIOS E DOS REGISTRADORES, BEM COMO PARA OBTENÇÃO DE MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA QUANTO À AUTENTICIDADE DOS RESPECTIVOS ATOS. Princípio foi alegado, mas não foi acolhido.	Carlos Britto	08/06/2005	Contribuinte	Taxa	Tributário	Contribuinte	Maioria
99	AI 336632 AgR/MG	Voto. Indexação.	O IPTU, por ter natureza real, incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em zona urbana do município, não pode variar em razão da presumível capacidade contributiva do sujeito passivo. A única progressividade admitida pela CF 88 é a extrafiscal. Não aplicou o princípio.	Cezar Peluso	31/05/2005	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
100	RE 413328 AgR/SP	Ementa. Voto.	Substituição tributária. Constitucionalidade e legitimidade declaradas pelo Pleno Supremo Tribunal Federal. Ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade do ICMS. Alegação insubsistente de violação ao princípio da capacidade contributiva porque o consumidor final é o contribuinte de fato.	Eros Grau	08/03/2005	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
101	AI 397743 AgR/SP	Ementa. Voto.	É pacífica a jurisprudência desta Corte quanto à constitucionalidade da inclusão do valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo, para aferição da base de cálculo do ICMS, sem violação aos princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da legalidade. Não há ofensa à capacidade contributiva.	Ellen Gracie	14/12/2004	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
102	AI 474335 AgR	Ementa. Voto.	O artigo 67 da Lei n. 691/84, do Município do Rio de Janeiro, não foi recepcionado pela Constituição do Brasil porque estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e da localização dos imóveis, circunstâncias ligadas à capacidade contributiva. Não aplicou o princípio.	Eros Grau	30/11/2004	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
103	RE 394010/RS	Voto. Indexação.	No sistema da CF/88, art. 156, § 1º, sem a EC 29/2000, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153.771/MG, Relator o Ministro Moreira Alves, vencido o Ministro Carlos Velloso, decidiu pela impossibilidade de qualquer progressividade, em se tratando do IPTU, que não atenda exclusivamente o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da C.F. II. Não aplicou o princípio.	Carlos Velloso	05/10/2004	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
104	AI 481031 AgR/RJ	Ementa. Voto. Indexação.	O artigo 67 da Lei 691/84 do Município do Rio de Janeiro não foi recebido pela Constituição do Brasil, dado que estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e da localização dos imóveis, circunstâncias ligadas à capacidade contributiva. Não aplicou o princípio.	Eros Grau	31/08/2004	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
105	ADI 3105	Indexação	Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. Princípio utilizado para afastar a forma de incidência.	Ellen Gracie	18/08/2004	Contribuinte	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Maioria e Unanime
106	RE 209014/SP	Indexação. Voto.	Inaplicabilidade do princípio às contribuições sociais. Não analisou a incidência do princípio.	Sepúlveda Pertence	11/05/2004	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
107	RE 194382/SP	Indexação. Voto. Indexação.	É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa "constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide". Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido. Afastou a alegação de ofensa à capacidade contributiva porque o ônus vai ser suportado somente pelo consumidor final.	Maurício Corrêa	25/04/2003	Fisco	ICMS	Tributário	Fisco	Maioria
108	RE 239964/RS	Ementa. Voto. Indexação.	A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.	Ellen Gracie	15/04/2003	Fisco	IPI Multa	Tributário	Contribuinte	Unânime
109	ADI 2551 MC-QO MG	Doutrina	O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado. Princípio não utilizado.	Celso de Mello	02/04/2003	Contribuinte	Taxa	Tributário	Contribuinte	Maioria
110	RE 284619 PA	Voto. Indexação.	O recurso trata de correção de demonstrações financeiras pelo BTNF ano base 1990 acórdão que concluiu equivocadamente pela ofensa do princípio da anterioridade. Não analisou a aplicação do princípio porque não houve prequestionamento.	Ilmar Galvão	17/12/2002	Fisco	IRPJ	Tributário	Fisco	Unânime
111	AI 245987 AgR RS	Indexação	O recurso não foi admitido porque não cabe recurso extraordinário de ofensa indireta a CF por má interpretação ou aplicação e mesmo inobservância de normas infraconstitucionais. Não analisou o princípio.	Sidney Sanches	10/12/2002	Fisco	IPI	Tributário	Contribuinte	Unânime
112	ADI 1643	Ementa. Voto.	Pretende a inconstitucionalidade da norma que afasta do Simples Nacional as sociedades constituídas por profissionais liberais. Não há violação à capacidade contributiva.	Maurício Corrêa	05/12/2002	Fisco	Simples Nacional	Tributário	Contribuinte	Maioria
113	AI 372661 AgR RJ	Ementa. Voto.	O artigo 67 da Lei 691/84 do Município do Rio de Janeiro não foi recebido pela Constituição Federal, dado que estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e da localização dos imóveis, circunstâncias ligadas à capacidade contributiva. Agravo regimental a que se nega provimento.	Maurício Corrêa	12/11/2002	Contribuinte	Simples Nacional	Tributário	Fisco	Unânime
114	RE 340883 AgR MG	Ementa. Voto. Indexação.	Substituição tributária. ICMS. Compensação de créditos. Hipótese do art. 150, § 7º, da CF, ou seja, somente quando não ocorrer o fato gerador presumido. 3. Inexistência de violação dos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da tipicidade e do não-confisco.	Gilmar Mendes	24/09/2002	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime

115	ADI 2554 AgR DF	Ementa. Voto. Indexação.	Pretende a inconstitucionalidade da norma que afasta do Simples Nacional as sociedades constituídas por profissionais liberais. Não há violação a capacidade contributiva.	Maurício Corrêa	16/05/2002	Fisco	Simples Nacional	Tributário	Contribuinte	Unânime
116	ADI 1851	Voto. Indexação.	A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. Princípio alegado pela defesa, mas não acolhido pelo tribunal.	Ilmar Galvão	08/05/2002	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Maioria
117	RE 216735 SP	Ementa. Voto.	ICMS. Mercadoria importada do exterior. Fato Gerador. Recolhimento por guia especial. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 193.817, interpretando o disposto no artigo 155, § 2º, IX, "a", da atual Constituição, firmou o entendimento de que é válida a cobrança do ICMS quando do recebimento pelo importador da mercadoria ou bem importados do exterior, bem como o de que "por isso, tornou-se incompatível com o novo sistema a norma do artigo 1º, II, do DL 406/68, que dispunha em sentido contrário, circunstância que legitimou a edição, pelos Estados e pelo Distrito Federal, em conjunto com a União, no exercício da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, de norma geral, de caráter provisório, sobre a matéria; e, por igual, a iniciativa do Estado do Rio de Janeiro (no caso é a Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo), de dar-lhe consequência, por meio da lei indicada". - Por outro lado, no que diz respeito à questão da guia especial para recolhimento do ICMS, também o Plenário deste Tribunal, ao julgar o RE 195.663, deu pela validade, no caso de mercadoria ou bem importados do exterior, do recolhimento do imposto mediante guia especial, rejeitando as alegações de que, com essa admissão, se violariam os princípios da isonomia e da não-cumulatividade, tendo a Segunda Turma, também quanto a essa questão, mesmo em se tratando de mercadoria oriunda do GATT, seguido essa orientação. - E, se o fato gerador do tributo nesse caso, por legítima escolha do Estado-membro, deixou de ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador para ser o do recebimento por ele de mercadoria importada do exterior, não há evidentemente ofensa ao princípio da capacidade contributiva, sob o fundamento de que o imposto está sendo exigido quando ainda inexistente o fato gerador. O princípio foi alegado pelo contribuinte, mas não foi acolhido.	Moreira Alves	30/04/2003	Fisco	ICMS	Tributário	Fisco	Unânime
118	RE 238671 SP	Ementa. Voto.	Não analisou o princípio. Não conheceu o recurso. Progressividade do tributo e isenção. Institutos distintos. O primeiro constitui sanção imposta pelo inadequado aproveitamento da propriedade, nos termos em que dispuser a lei federal; o segundo diz respeito à observância à capacidade contributiva do contribuinte. 2. Lei Municipal nº 11.334/92. IPTU. Fixação de alíquota única para a sua cobrança e concessão de isenções diferenciadas, nos termos e condições previstos na norma. Não resignação apenas contra o sistema de isenções. Eventual conhecimento do recurso. Consequência: provimento in pejus. Recurso extraordinário não conhecido. Princípio não utilizado.	Maurício Corrêa	30/10/2001	Contribuinte	IPTU	Tributário	Fisco	Unânime
119	RE 289448 SP	Ementa. Voto. Indexação..	Ausência de prequestionamento das questões alusivas aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios (Súmulas 282 e 356 desta Corte). O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 212.209, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do montante do ICMS em sua base de cálculo. Acórdão recorrido que não dissentiu dessa orientação. Princípio utilizado pelo contribuinte, mas não acolhido.	Ilmar Galvão	24/04/2001	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
120	RE 116121 SP	Voto. Indexação.	Julgada inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Princípio não foi fundamental para o julgado.	Marco Aurélio	11/10/2000	Contribuinte	ISS	Tributário	Contribuinte	Maioria
121	RE 216259 AgR CE	Ementa. Voto.	A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, inocorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Celso de Mello	09/05/2000	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Unânime
122	RE 191417 AgR PE	Ementa. Voto. Indexação.	Recurso extraordinário. 2. Taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários. Lei nº 7.940/89. Constitucionalidade. 3. Patrimônio líquido da empresa. Simples elemento informativo para a aplicação da tabela prevista em lei. 4. Fato gerador: poder de polícia. Observância do princípio da capacidade contributiva. Precedente: RE nº 177.835/PE, Pleno, a 22.4.1999. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Néri da Silveira	09/05/2000	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Unânime
123	RE 239163 AgR SP	Ementa. Voto.	Progressividade do tributo e isenção. Institutos distintos. O primeiro constitui sanção imposta pelo inadequado aproveitamento da propriedade, nos termos em que dispuser a lei federal; o segundo diz respeito à observância à capacidade contributiva do contribuinte. 2. Lei Municipal nº 11.457/93. IPTU. Fixação de alíquota única para a sua cobrança e concessão de isenções diferenciadas, nos termos e condições previstos na norma. Não resignação apenas contra o sistema de isenções. Eventual conhecimento do recurso. Consequência: provimento in pejus. Princípio não utilizado para o julgamento.	Maurício Corrêa	25/04/2000	Fisco	IPTU	Tributário	Contribuinte	Unânime
124	AI 228337 AgR PR	Ementa. Voto.	A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador - que é a prestação do serviço -, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela. A defesa alegou a aplicação do princípio, mas o STF disse que o prazo para pagamento com a ocorrência do fato gerador, independe do recebimento do valor do serviço e que o tema não tem relação com a capacidade contributiva. Princípio alegado, mas não foi acolhido.	Sepúlveda Pertence	07/12/1999	Fisco	ISS	Tributário	Contribuinte	Unânime

125	ADC 8 MC/DF	Doutrina	A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. Princípio não foi utilizado.	Celso de Mello	13/10/1999	Contribuinte	Contribuições	Tributário	Fisco	Maioria
126	RE 232393/SP	Ementa. Voto. Indexação.	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P. I. - O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponível da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponível do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. - R.E. não conhecido. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Carlos Velloso	12/08/1999	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Maioria
127	RE 227033/SP	Ementa. Voto. Indexação.	Imposto de transmissão de imóveis "inter vivos". Progressividade. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 234.105, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo. SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, "inter vivos" - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido." - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. Afigura-se ilegítima que a lei do Município, ao instituir a progressividade da alíquota do imposto, o fez por presumir a maior capacidade contributiva do sujeito passivo, a conferir a um tributo real, um personalização ilegítima, que descaracteriza juridicamente o adicional progressivo. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Moreira Alves	10/08/1999	Contribuinte	ITBI	Tributário	Contribuinte	Unânime
128	RE 213396/SP	Voto. Indexação.	Substituição tributária. Constitucionalidade e legitimidade declaradas pelo Pleno Supremo Tribunal Federal. Ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade do ICMS. Alegação insubsistente porque o consumidor final é o contribuinte de fato. Alegado pela defesa, mas não acolhido pelo STF.	Ilmar Galvão	02/08/1999	Fisco	ICMS	Tributário	Fisco	Maioria
129	RE 230337/RN	Voto. Indexação.	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORES, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C.F., art. 155, § 3º. Lei Complementar nº 70, de 1991. I. - Legítima a incidência da COFINS e do PIS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2º T., RTJ 162/1075. II. - R.E. conhecido e provido. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Carlos Velloso	01/07/1999	Fisco	Contribuições	Tributário	Fisco	Maioria
130	RE 205355 AgR/DF	Voto. Indexação.	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS. CF/67, art. 21, IX. INCIDÊNCIA DO FINSOCIAL FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 155, § 3º. I. - Legítima a incidência do FINSOCIAL, sob o pálio da CF/67, não obstante o princípio do Imposto Único sobre Minerais (CF, 1967, art. 21, IX). Também é legítima a incidência do mencionado tributo sob a CF/88, art. 155, § 3º. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Carlos Velloso	01/07/1999	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Maioria
131	RE 227832/PR	Voto. Indexação.	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C.F., art. 155, § 3º. Lei Complementar nº 70, de 1991. I. - Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2º T., RTJ 162/1075. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Carlos Velloso	01/07/1999	Fisco	Contribuições	Tributário	Fisco	Maioria
132	RE 177835/PE	Voto. Indexação.	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE. I. - A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Carlos Velloso	22/04/1999	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Maioria
133	RE 234105/SP	Voto. Indexação.	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Carlos Velloso	08/04/1999	Contribuinte	ITBI	Tributário	Contribuinte	Unânime
134	ADI 1948 MC/RS	Voto. Indexação.	Lei que introduziu tabela que estipula a taxa Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos Delegados, conforme faturamento anual. Faturamento tomado como critério para incidência de taxa fixa. Princípio utilizado para justificar a imposição tributária.	Nelson Jobim	04/02/1999	Fisco	Taxa	Tributário	Contribuinte	Maioria

135	ADI 1075 MC/DF	Voto. Doutrina.	Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. Princípio utilizado para reduzir a multa, mas não foi determinante.	Celso de Mello	17/06/1998	Contribuinte		Tributário	Contribuinte	Unânime
136	RE 153771/MG	Ementa. Voto. Doutrina	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 artigo 145, § 1º, 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 artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Princípio não utilizado.	Moreira Alves	20/11/1996	Contribuinte	IPTU	Tributário	Contribuinte	Maioria
137	ADI 1497 MC/DF	Voto. Indexação.	CONTRIBUIÇÃO - CPMF - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 12/96 - INCONSTITUCIONALIDADE - EC 12/96. Na dicção da ilustrada maioria, não concorre, na espécie, a relevância jurídico-constitucional do pedido de suspensão liminar da Emenda Constitucional nº 12/96, no que prevista a possibilidade de a União vir a instituir a contribuição sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, sem a observância do disposto nos artigos 153, § 5º, e 154, inciso I da Carta Federal. Princípio não teve relevância no julgamento.	Marco Aurélio	09/10/1996	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Maioria
138	ADI 1501 MC/SP	Voto. Indexação	Na dicção da ilustrada maioria, não concorre, na espécie, a relevância jurídico-constitucional do pedido de suspensão liminar da Emenda Constitucional nº 12/96, no que prevista a possibilidade de a União vir a instituir a contribuição sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, sem a observância do disposto nos artigos 153, § 5º, e 154, inciso I da Carta Federal. Princípio não teve relevância no julgamento.	Marco Aurélio	09/10/1996	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
139	RE 181832/AL	Ementa. Voto. Indexação.	PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÃO PELA LEI Nº 8.218, DE 29.08.91. ALEGADA CONTRARIEDADE AOS ARTS. 145, II E 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Em relação à contrariedade ao princípio constitucional da capacidade contributiva, inscrito no art. 145, II, cabe aplicação das Súmulas 282 e 356, posto que a respeito não se pronunciou o aresto recorrido, o qual, por sua vez, não foi objeto de embargos declaratórios. Improcedência da alegação de que, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição, a lei em referência só teria aplicação sobre fatos geradores ocorridos após o término do prazo estabelecido pela norma. A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer outra repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade. Princípio alegado, mas não foi não enfrentado porque não foi submetido à análise dos órgãos inferiores.	Ilmar Galvão	28/06/1996	Fisco	Contribuições	Tributário	Contribuinte	Unânime
140	ADI 939/DF	Voto. Indexação.	Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequencia, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidencia do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. Princípio utilizado, mas não foi determinante para a declaração de inconstitucionalidade. .	Sydney Sanches	15/12/1993	Contribuinte	IPMF	Tributário	Contribuinte	Maioria
141	ADI 736 MC/DF	Voto. Indexação.	Alegação no sentido de que o art. 96, parágrafos 1º a 10, da Lei 8.383, de 30.12.91, que estabelece que, no exercício financeiro de 1992, o contribuinte deverá indicar, na sua declaração de bens, o valor de mercado destes no dia 31.12.91, convertido em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês de janeiro de 1992, seria ofensivo aos artigos 5º, X, XII e XXXVI, 145, parágrafo 1º, 146, III, a, 150, II, III, a, b, e 153, III, da Constituição Federal. II. - Medida cautelar indeferida, seja porque inócua relevância do fundamento da inicial que pudesse autorizar o deferimento, seja porque, ocorrente o relevo da questão em debate, inócua o periculum in mora. Foi alegada a violação ao princípio, mas o tribunal ressaltou que, pelo contrário, a lei realizava o princípio da capacidade contributiva.	Carlos Velloso	04/06/1992	Contribuinte	IR	Tributário	Fisco	Maioria

142	RE 112947/SP	Ementa. Voto. Indexação.	ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. O QUE SE DESTACA, 'UTILITATIS CAUSA, NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, NÃO É APENAS O USO E GOZO DA COISA, MAS SUA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO. LEVA-SE EM CONTA A REALIDADE ECONÔMICA, QUE É A ATIVIDADE QUE SE PRESTA COM O BEM MOVEL, E NÃO A MERA OBRIGAÇÃO DE DAR, QUE CARACTERIZA O CONTRATO DE LOCAÇÃO, SEGUNDO O ARTIGO 1188 DO CÓDIGO CIVIL. NA LOCAÇÃO DE GUINDASTES, O QUE TEM RELEVO E A ATIVIDADE COM ELES DESENVOLVIDA, QUE ADQUIRE CONSISTENCIA ECONÔMICA, DE MODO A TORNAR-SE UM ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. Princípio utilizado para justificar a imposição.	Carlos Madeira	19/06/1987	Fisco	ISS	Tributário	Contribuinte	Unânime
143	RE 100948/SP	Voto.	Recurso extraordinário. 2. ICM. Direito de crédito. Operação isenta. 3. Constituição, art. 23, II, e Decreto- lei nº 406/1968, art. 3º. 4. Havendo isenção de ICM na operação inicial, o crédito do mencionado imposto é assegurado, segundo a jurisprudência do STF, em razão do princípio da não cumulatividade. Princípio utilizado em favor do contribuinte, mas não foi determinante.	Néri da Silveira	18/09/1984	Contribuinte	ICMS	Tributário	Fisco	Unânime
144	RE 584378 AgR/PR	Ementa. Voto.	Com isso, tornou passível de tributação, para fins de custeio da seguridade social, o importador, forte na capacidade contributiva revelada pela importação, na medida em que "importador é aquele que importa". Princípio utilizado para justificar a imposição.	Roberto Barroso	29/09/2017	Fisco	ICMS	Tributário	Contribuinte	Unânime
145	RE 599235 AgR/RS	Ementa. Voto.	O Plenário da Corte decidiu pela constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105/01, o qual permite ao Fisco, conforme sejam preenchidos certos requisitos, requisitar diretamente às instituições financeiras informações sobre movimentações bancárias, o que não viola a isonomia, a capacidade contributiva nem o direito aos sigilos bancário e fiscal. Princípio utilizado para justificar a atuação do Fisco.	Dias Toffoli	01/09/2017	Fisco	Sigilo das operações das instituições financeiras	Tributário	Contribuinte	Unânime
146	RE 218287 ED-ED/SP	Ementa. Voto.	IOF. Transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações. Artigo 1º, IV, da Lei nº 8.033/90. Imposto não incidente sobre o patrimônio. Alíquota. Artigo 5º, III, da mesma lei. Alegada ofensa à capacidade contributiva e ao não confisco. Impossibilidade de análise. Ausência de indicação das peculiaridades do caso concreto. Fiscalidade e extrafiscalidade. Tribunal não enfrentou a questão por faltar a apresentação de elementos pela parte Recorrente.	Dias Toffoli	30/06/2017	Fisco	IOF	Tributário	Contribuinte	Unânime
147	RE 838284/SC	Voto somente.	Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Princípio utilizado para justificar a forma de tributação.	Dias Toffoli	19/10/2016	Fisco	Taxas	Tributário	Contribuinte	Maioria
148	RE 651703/PR	Ementa. Voto. Indexação. Doutrina.	O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). Princípio utilizado para justificar a forma de tributação.	Luiz Fux	29/09/2016	Fisco	ISS	Tributário	Contribuinte	Maioria
149	RE 934360 AgR/DF	Ementa. Voto.	A exigibilidade de alíquota em determinado patamar, quando se tratar de rendimentos decorrentes de operação financeira na qual o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou a tribute com alíquotas máximas inferiores a determinado nível fixado em lei, cinge-se ao âmbito infraconstitucional. 2. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que ser impossível ao Poder Judiciário, por não possuir função legislativa típica, conceder benefício fiscal sem amparo legal, ao fundamento de concretização do princípio da isonomia. Princípio utilizado para justificar a forma de tributação.	Edson Fachin	06/09/2016	Fisco	IRPJ	Tributário	Contribuinte	Maioria