

A DENSIFICAÇÃO CONSTITUCIONAL

DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

CONSTITUIÇÃO
DA REPÚBLICA
FEDERATIVA DO BRASIL
1988

ART. 145

A União, os Estados, o Distrito
Federal e os Municípios poderão
instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível,
os impostos terão caráter pessoal
e serão graduados segundo
a capacidade econômica
do contribuinte...



Lívio Augusto de Carvalho Santos



AYA EDITORA

2026

A DENSIFICAÇÃO
CONSTITUCIONAL
— DA —
CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA
— NO —
ESTADO DEMOCRÁTICO
DE DIREITO

Livio Augusto de Carvalho Santos

A DENSIFICAÇÃO
CONSTITUCIONAL
— DA —
CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA
— NO —
ESTADO DEMOCRÁTICO
DE DIREITO



AYA EDITORA

2026

Direção Editorial

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

Executiva de Negócios

Ana Lucia Ribeiro Soares

Autor

Prof.º Me. Lívio Augusto de Carvalho Santos

Revisão

O Autor

Conselho Editorial

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chirolí (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)

Prof.º Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Maralice Cunha Verciano (CEDEUAM-Unisalento - Lecce - Itália)

Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)

Produção Editorial

AYA Editora©

Imagens de Capa

GPT Image 2

Capa

AYA Editora©

Área do Conhecimento

Ciências Sociais Aplicadas

Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)
Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)
Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)
Prof.º Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)
Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)
Prof.ª Dr.ª Silvia Gaia (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)
Prof.º Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

Conselho Científico

Prof.º Me. Abraão Lucas Ferreira Guimarães
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)
Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)
Prof.º Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)
Prof.º Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)
Prof.º Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)
Prof.º Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)
Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)
Prof.ª Dr.ª Silvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tássia Patrícia Silva do Nascimento (UEA)
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2026 - **AYA Editora**. O conteúdo deste livro foi enviado pelo autor para publicação em acesso aberto, sob os termos da Licença Creative Commons 4.0 Internacional (**CC BY 4.0**). Esta obra, incluindo textos, imagens, análises e opiniões nela contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva dos autores, que assumem total responsabilidade pelo conteúdo apresentado. As interpretações e posicionamentos expressos neste livro representam exclusivamente as opiniões do autor, não refletindo, necessariamente, a visão da editora, de seus conselhos editoriais ou de instituições citadas. A AYA Editora atuou de forma estritamente técnica, prestando serviços de diagramação, produção e registro, sem interferência editorial sobre o conteúdo. Esta publicação é fruto de pesquisa e reflexão acadêmica, elaborada com base em fontes históricas, dados públicos e liberdade de expressão intelectual garantida pela Constituição Federal (art. 5º, incisos IV, IX e XIV). Personagens históricos, autoridades, entidades e figuras públicas eventualmente mencionadas são citados com base em registros oficiais e noticiosos, sem intenção de ofensa, injúria ou difamação. Reforça-se que quaisquer dúvidas, críticas ou questionamentos decorrentes do conteúdo devem ser encaminhados exclusivamente ao autor da obra.

S2373 Santos, Lívio Augusto de Carvalho

A densificação constitucional da capacidade contributiva no estado democrático de direito. [recurso eletrônico]. / Lívio Augusto de Carvalho Santos. -- Ponta Grossa: Aya, 2026. 68 p.

Inclui biografia

Inclui índice

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-5379-989-9

DOI: 10.47573/aya.5379.1.475

1. Direito tributário – Brasil. 2. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Brasil. 3. Estado de direito - Brasil. 4. Direito constitucional – Brasil.
I. Título

CDD: 343.8104

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA

AYA Editora©

CNPJ: 36.140.631/0001-53

Fone: +55 42 3086-3131

WhatsApp: +55 42 99906-0630

E-mail: contato@ayaeditora.com.br

Site: <https://ayaeditora.com.br>

Endereço: Rua João Rabello Coutinho, 557
Ponta Grossa - Paraná - Brasil
84.071-150

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	8
INTRODUÇÃO	10
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: UMA ABORDAGEM SOBRE DENSIFICAÇÃO E LEITURA SISTEMÁTICA A PARTIR DA ÓTICA DE J. J. GOMES CANOTILHO	13
Constituição, Constitucionalismo E Abertura Constitucional.....	13
Sistema Constitucional, Regras e Princípios.....	15
Tipologia dos Princípios Constitucionais e Sistema Interno da Constituição	18
DENSIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	22
O Conteúdo e o Alcance do Princípio da Capacidade Contributiva	22
Relação do Princípio da Capacidade Contributiva com os Demais Princípios Constitucionais Conexos ao Tema.....	34
Princípio da Solidariedade	34
Princípio da Igualdade	39
Princípio do não Confisco	42
A Capacidade Contributiva e a Extrafiscalidade.....	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
REFERÊNCIAS	55
SOBRE O AUTOR	62
ÍNDICE REMISSIVO	63

APRESENTAÇÃO

A reflexão constitucional acerca da tributação ocupa posição relevante no debate jurídico contemporâneo, sobretudo diante das exigências impostas pelo Estado Democrático de Direito à atuação fiscal. Nesta obra, Lívio Augusto de Carvalho Santos examina o princípio da capacidade contributiva a partir da teoria constitucional de J. J. Gomes Canotilho, propondo uma leitura sistemática da Constituição como estrutura normativa aberta, dinâmica e orientada pela concretização dos direitos fundamentais. O estudo evidencia a necessidade de compreender a tributação não apenas sob a ótica arrecadatória, mas também como instrumento vinculado à igualdade material, à limitação do poder estatal e à realização da justiça fiscal.

Ao desenvolver a relação entre princípios constitucionais, regras jurídicas e mecanismos de densificação normativa, o autor percorre temas centrais da teoria constitucional contemporânea, abordando a abertura constitucional, a distinção entre regras e princípios e a formação do sistema interno da Constituição. A análise do princípio da capacidade contributiva é construída de forma articulada com outros fundamentos constitucionais, como igualdade, solidariedade, vedação ao confisco e dignidade da pessoa humana, demonstrando como tais elementos se conectam na interpretação e aplicação do direito tributário.

A contribuição acadêmica do livro reside na forma como aproxima teoria constitucional e prática tributária, evidenciando que a capacidade contributiva não se limita à literalidade do art. 145, §1º, da Constituição Federal, mas exige interpretação integrada e compatível com os objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais. A discussão acerca da aplicação do princípio aos impostos diretos e indiretos, da utilização de critérios como progressividade, proporcionalidade e seletividade, bem como da relação entre tributação e mínimo existencial, amplia o debate jurídico sobre os limites e possibilidades da tributação em uma ordem constitucional comprometida com a proteção dos direitos fundamentais.

Outro aspecto relevante da obra está na diversidade de abordagens empregadas ao longo da investigação. O texto dialoga com diferentes correntes doutrinárias nacionais e estrangeiras, examinando posições convergentes e divergentes acerca do conteúdo e alcance da capacidade contributiva.

A construção argumentativa mantém coerência metodológica ao relacionar teoria dos princípios, interpretação constitucional e estrutura do sistema tributário, permitindo ao leitor acompanhar a evolução do debate de forma progressiva e fundamentada.

Ao reunir reflexão teórica e exame sistemático do ordenamento constitucional brasileiro, este livro oferece importante contribuição aos estudos jurídicos voltados à tributação, à hermenêutica constitucional e à concretização dos direitos fundamentais. A obra apresenta fundamentos relevantes para pesquisadores, docentes, profissionais do direito e estudiosos interessados na relação entre justiça fiscal, limites da tributação e organização constitucional do Estado.

Boa leitura!

INTRODUÇÃO

A Constituição ocupa posição central no ordenamento jurídico contemporâneo, funcionando não apenas como fundamento de validade das demais normas jurídicas, mas também como instrumento de organização política, limitação do poder estatal e proteção dos direitos fundamentais. Todavia, a compreensão da Constituição como simples documento formalmente escrito revela-se insuficiente diante da complexidade das sociedades modernas e da necessidade de constante adaptação do sistema jurídico às transformações sociais, econômicas, políticas e culturais. Nesse contexto, ganha destaque a teoria constitucional desenvolvida por J. J. Gomes Canotilho, especialmente no que se refere à compreensão da Constituição como sistema aberto de regras e princípios, dotado de unidade material e passível de contínua densificação por meio da atividade legislativa, jurisprudencial e interpretativa.

A partir dessa perspectiva, a Constituição deixa de ser compreendida apenas como um conjunto rígido de normas positivadas, passando a ser concebida como verdadeiro sistema normativo aberto, composto por normas de diferentes graus de abstração e concretização, estruturado a partir de princípios constitucionais fundamentais que irradiam seus efeitos por todo o ordenamento jurídico. Assim, os princípios constitucionais assumem papel central na interpretação e aplicação do direito, funcionando como instrumentos de concretização dos valores constitucionais e mecanismos de integração do sistema jurídico.

Dentre os diversos princípios constitucionais existentes no ordenamento jurídico brasileiro, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, o qual determina que os impostos sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Referido princípio representa importante instrumento de concretização da igualdade material no âmbito tributário, funcionando como parâmetro para a distribuição equitativa da carga tributária e como limite ao exercício do poder de tributar pelo Estado.

Entretanto, apesar de sua relevância para o sistema tributário constitucional, o princípio da capacidade contributiva apresenta elevado grau de abstração, vagueza e indeterminação, circunstância que dificulta a delimitação precisa de seu conteúdo, alcance e mecanismos de aplicação concreta.

Questões envolvendo a interpretação das expressões “sempre que possível”, “caráter pessoal” e “capacidade econômica do contribuinte”, bem como a aplicação do princípio aos tributos indiretos, à extrafiscalidade e às demais espécies tributárias, demonstram a complexidade da matéria e a necessidade de uma leitura sistemática do texto constitucional.

Nesse cenário, os ensinamentos de Canotilho mostram-se fundamentais para a compreensão do princípio da capacidade contributiva, especialmente ao reconhecer que os princípios constitucionais possuem diferentes graus de densidade normativa e necessitam ser concretizados por meio de outros princípios, regras constitucionais e da interpretação jurídica. Assim, a análise sistemática da Constituição permite compreender o princípio da capacidade contributiva não de forma isolada, mas em permanente diálogo com outros princípios constitucionais, como os princípios da igualdade, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana e da vedação ao confisco.

A presente obra tem por objetivo analisar o princípio constitucional da capacidade contributiva a partir da teoria constitucional de J. J. Gomes Canotilho, investigando sua natureza jurídica, conteúdo, alcance, mecanismos de concretização e relação com os demais princípios constitucionais conexos ao tema. Busca-se demonstrar que a capacidade contributiva constitui verdadeiro princípio estruturante da justiça fiscal e instrumento de concretização da igualdade material no Estado Democrático de Direito.

Para tanto, o presente ensaio será dividido em duas partes principais, estruturadas de forma progressiva e sistemática com o objetivo de compreender o princípio constitucional da capacidade contributiva a partir da teoria constitucional de J. J. Gomes Canotilho. Na primeira parte, intitulada “Princípios Constitucionais: uma abordagem sobre densificação e leitura sistemática a partir da ótica de J. J. Gomes Canotilho”, são analisados os fundamentos da teoria constitucional do autor português, especialmente a concepção da Constituição como sistema aberto de regras e princípios, a distinção entre regras e princípios, a tipologia dos princípios constitucionais e a estrutura interna da Constituição, destacando-se a importância da densificação constitucional para a interpretação e concretização das normas constitucionais. Já na segunda parte, denominada “Densificação do princípio da capacidade contributiva”, realiza-se o exame específico do princípio da capacidade contributiva, abordando seu conteúdo, alcance, características, mecanismos de concretização e aplicabilidade às diversas espécies tributárias, bem como

sua relação com os princípios constitucionais da solidariedade, igualdade e vedação ao confisco. Busca-se demonstrar, ao longo da obra, que o princípio da capacidade contributiva constitui importante instrumento de realização da justiça fiscal, da igualdade material e da limitação do poder de tributar no âmbito do Estado Democrático de Direito.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: UMA ABORDAGEM SOBRE DENSIFICAÇÃO E LEITURA SISTEMÁTICA A PARTIR DA ÓTICA DE J. J. GOMES CANOTILHO

Constituição, Constitucionalismo E Abertura Constitucional

De início, cabe ressaltar que ao tratar da constituição e o ordenamento jurídico Canotilho destaca os usos da constituição e para tanto faz uma análise da seguinte proposição: “(1) todos os países tem uma constituição; (2) mas nem todos possuem documento escrito chamado constituição; (3) e nem todos os que têm um documento constitucional possuem uma constituição filtrada pela ideia de constitucionalismo” (Canotilho, 2015, p. 1129).

No que diz respeito a todos os países tem uma constituição traduz um uso da constituição para designar a estruturação do poder. Já a expressão “mas nem todos possuem documento escrito chamado constituição” trata do uso da constituição como documento normativo, sendo um documento formado por um conjunto de normas, independe do conteúdo. Ocorre que, ocasionalmente o documento referido acima carrega dimensões valorativas, “ou porque se trata de um documento com determinadas características formais ou porque estamos em face de uma lei com um conteúdo específico” (Canotilho, 2015, p. 1130), conduzindo para a expressão “nem todos os que têm um documento constitucional possuem uma constituição filtrada pela ideia de constitucionalismo” que evidencia que não basta ser um documento normativo, sendo “necessário que o conteúdo desse documento obedeça aos princípios fundamentais progressivamente revelados pelo constitucionalismo” (Canotilho, 2015, p. 1130).

Da análise da proposição o autor depreende duas ideias básicas:

- (a) a constituição é um conjunto de regras jurídicas (normas e princípios) codificadas num texto (documento) ou cristalizadas em costumes e que são consideradas proeminentes (paramount law) relativamente às outras regras jurídicas; (b) a constituição é um conjunto de regras jurídicas de valor proeminente porque

são portadoras de determinados conteúdos aos quais é atribuído numa comunidade um valor específico superior. (Canotilho, 2015, p. 1130-1131)

Acrescenta ainda, que ao tratar dos usos da constituição nada dizem sobre o seu conteúdo, não conseguindo responder as seguintes questões importantes como:

O que é que faz parte da constituição? Estarão todas as regras jurídicas dotadas de valor proeminente incluídas no texto da constituição? Só as regras que estão dentro do documento constitucional terão “valor constitucional”) E todas as regras inseridas num texto formalmente considerado constituição serão, só por si, regras verdadeiramente constitucionais? (Canotilho, 2015, p. 1131 - 1132)

Diante destas questões e com o intuito de responder algumas delas o autor afirma que a constituição é mais do que o texto escrito, bem como, reconhece a abertura da constituição que permite a inclusão ao corpus constitucional de normas não escritas decorrentes do costume constitucional e da interpretação do texto constitucional.

Assim, o autor reconhece a existência de um direito constitucional não escrito. Esta conclusão é ponto de partida para a conclusão de que o direito constitucional “é um “direito vivo”, é um “direito em ação” e não apenas um “direito nos livros”” (Canotilho, 2015, p. 1139), ou seja, apesar do direito constitucional não escrito encontrar fundamentado na constituição escrita que também serve de limite, ele dá vida ao direito constitucional escrito.

Para terminar de responder as questões suscitadas o autor passa a analisar o corpus constitucional e os seus conteúdos, abordando a reserva de constituição e a sua compatibilidade com a ideia de desenvolvimento constitucional.

Segundo Canotilho (2015, p. 1140) a reserva de constituição é “o conjunto de matérias que devem estar e não podem deixar de estar normativamente contempladas num texto constitucional”. Entretanto, a reserva da constituição não deve ser compreendida de forma absoluta, pois “a constituição não é apenas um “texto jurídico” mas também uma expressão do desenvolvimento cultural do povo” (Canotilho, 2015, p. 1141).

Complementa, afirmando que a reserva da constituição deve ser aberta a temas não incluídos neste conceito, mas que dizem respeito a temas relacionados como o futuro da sociedade, lecionando que:

Precisamente por isso, a reserva da constituição deve estar aberta aos temas do futuro como o problema da responsabilidade e solidariedade intergeracional (ambiente, dívida pública, segurança social), o problema da sociedade de informação, o problema do emprego, o problema da ciência e técnica e suas refrações na pessoa humana (biotecnologia, tecnologias genéticas), o problema das empresas multinacionais e do seu incontido poder político, o problema da droga e do seu potencial existencialmente aniquilador, o problema da queda demográfica nuns casos e da explosão demográfica noutros. (Canotilho, 2015, p. 1141-1142)

Portanto, conclui-se que a reserva da constituição além de não entendida em termos fixistas é compatível com a ideia de desenvolvimento constitucional.

Sistema Constitucional, Regras e Princípios

Depois destes importantes apontamentos, Canotilho proclama que o “Estado democrático de direito é um Estado “povoado” por normas de origem muito diferentes” (Canotilho, 2015, p. 1142).

Vale destacar, que esta globalidade de normas de origens diferentes acarretam vários e complexos problemas, dentre eles se destaca a problemática de como manter a consistência e a coerência de todo o sistema normativo diante dessa pluralidade de normas de origens diferentes. Com o intuito de responder ao problema supracitado o autor aponta o princípio da unidade da ordem jurídica.

Em seguida, aduz que o sistema jurídico português é um sistema normativo aberto de regras e princípios, e passa a pronunciar-se acerca desta proposição:

(1) é um sistema jurídico porque é um sistema dinâmico de norma; (2) é um sistema aberto porque tem uma estrutura dialógica (Caliess), traduzida na disponibilidade e capacidade de aprendizagem das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da verdade e da justiça; (3) é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas; (4) é um sistema de regras e de princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob forma de regras. (Canotilho, 2015, p. 1159)

Ante o sistema ser composto tanto por regras e quanto por princípios surge a necessidade de distinção entre essas duas espécies de normas. Neste ponto, destacamos que o autor corrobora com a ideia de que regras e princípios são espécies do gênero norma e ressalta a complexidade em distinguir estas duas espécies de normas.

Neste sentido, o autor aponta vários critérios que podem ser utilizados para cumprir esta tarefa.

- a) Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzidas.
- b) Grau de determinabilidade na aplicação no caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação direta.
- c) Carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) Proximidade da ideia de direito: os princípios são standards juridicamente vinculantes radicados na exigências de justiça ou na ideia de direito; as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.
- e) Natureza normogenética: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso; uma função normogenética fundamentante. (Canotilho, 2015, p. 1160-1161)

Entretanto, tais critérios não são suficientes para cumprir com a árdua tarefa de distinguir princípios e regras, inclusive o autor afirma que os critérios citados não conseguem responder as seguintes questões fundamentais: Qual a função dos princípios? Se entre princípios e regras existe apenas uma diferença de grau ou são susceptíveis de uma diferenciação qualitativa.

No que diz respeito primeira questão, os princípios se distinguem em entre princípios hermenêuticos e princípios jurídicos em razão da função retórica-argumentativa ou da função de normas de conduta. O autor não pretende tratar sobre os princípios hermenêuticos tendo como objetivo a análise dos princípios jurídicos.

Quanto à segunda questão, o autor certifica que existe uma distinção qualitativa entre regras e princípios. As diferenças qualitativas residem nos seguintes aspectos: os princípios são normas jurídicas compatíveis com vários graus de concretização enquanto as regras são normas que impõe, permitem ou proíbem determinada conduta, sendo cumprida ou não; os princípios mesmo colidindo com outros princípios continuam existindo enquanto as regras ao se colidirem uma deixa de ter validade.

Com a resposta da segunda questão o autor conclui que

Conseqüentemente, os princípios ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à lógica do tudo ou nada), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra é vale (tem validade) deve cumpri-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. (p. 1161)

Logo, as regras suscitam apenas questões de validade enquanto os princípios suscitam problemas de validade e de importância, ponderação ou valia.

Depois de realizada a adequada distinção entre regras e princípios e retomando a ideia de que a constituição é sistema aberto de regras e princípios, o autor evidencia que um sistema constituído apenas por regras trairia segurança jurídica, entretanto não permitiria a complementação e desenvolvimento do sistema, inerentes do sistema aberto, já um sistema constituído apenas por princípios acarretaria indeterminação e um sistema falho de segurança jurídica. Dessa maneira, constata que o sistema jurídico deve ser composto por regras jurídicas e por princípios.

Cabe ressaltar, que mesmo havendo a necessidade do sistema ser composto por regras e princípios há uma ênfase na importância do princípio para o sistema, pois permite a oxigenação do sistema e considerando a sua carga valorativa e sua proximidade com a justiça e a ideia de direito. Ademais, os “princípios têm uma função normogénica e uma função sistémica: são o fundamento de regras jurídicas e têm uma idoneidade irradiante que lhes permite ligar ou cimentar objectivamente todo o sistema constitucional” (Canotilho, 2015, p. 1163)

Posteriormente, o literato ressalta a importância dos processos judiciais e os procedimentos legislativos e administrativos para tornar as regras

e princípios operantes, ou seja, são os procedimentos e processos que dão operacionalidade prática para as regras e princípios, possibilitando a concretização.

Ulteriormente, depois da análise dos princípios jurídicos de forma geral, inicia a análise centrada nos quadros do direito constitucional e para tanto delimita a tipologia das regras e a tipologia dos princípios que será utilizada como base em sua produção.

Quanto à tipologia das regras aduz que existem regras constitucionais organizatórias (regras de competência, regras de criação de órgãos e regras de procedimento), que “regulam o estatuto da organização do Estado e a ordem de domínio” (Canotilho, 2015, p. 1168), e regras constitucionais materiais (regras de direitos fundamentais, regras de garantias institucionais, regras determinadoras de fins e tarefas do Estado e regras constitucionais impositivas), que “referem-se aos limites e programas da acção estadual em relação aos cidadãos” (Canotilho, 2015, p. 1168). De outro lado, sobre a tipologia dos princípios aduz que existem princípios jurídicos fundamentais, princípios políticos constitucionalmente conformadores, princípios constitucionais impositivos e princípios-garantia.

No presente trabalho, considerando que o principal objetivo é a densificação do princípio da capacidade contributiva, não vamos nos aprofundar na tipologia das regras, passaremos a discorrer sobre a tipologia dos princípios segundo a optica de Canotilho aprofundando apenas este ponto com o fito de compreender quais os tipos de princípios e qual o significado e/ou característica de cada um.

Tipologia dos Princípios Constitucionais e Sistema Interno da Constituição

Quanto aos princípios jurídicos fundamentais são classificados nesta tipologia os “princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional” (Canotilho, 2015, p. 1165), logo, pertencem à ordem jurídica positiva. Tais princípios possuem duas características: são diretrizes para a interpretação, integração e aplicação das normas constitucionais, inclusive vinculando o legislador no momento legiferante, além de possuírem uma dimensão positiva e negativa (função positiva e negativa).

Vale destacar, que Canotilho entende que os princípios jurídicos fundamentais têm dimensão positiva, pois informam materialmente os atos dos poderes públicos. De outro modo, a dimensão negativa apresenta-se tanto nos casos limites, como Estado Democrático e ditadura, quanto como limite para o excesso do poder.

Para aclarar acerca desta função negativa Canotilho leciona:

Mais rigorosamente, dir-se-á, em primeiro lugar, que os princípios têm uma função negativa particularmente relevante nos casos limites (Estado de Direito e de não direito, estado Democrático e ditadura). A função negativa dos princípios é ainda importante noutros casos onde não está em causa a negação do Estado de Direito e da legalidade democrática, mas emerge com perigo o “excesso de poder”. (Canotilho, 2015, p. 1165)

Relativamente aos princípios políticos constitucionalmente conformadores o literato conceitua-os como “os princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte” (Canotilho, 2015, p. 1165), acrescenta ainda que estes princípios refletem a ideologia que inspirou a constituição, condensando as opções políticas centrais.

Dentro desta tipologia se enquadram perfeitamente os princípios definidores da forma do Estado, os princípios definidores da estrutura do Estado, os princípios estruturantes do regime político e os princípios caracterizadores da forma de governo e da organização política em geral.

Ressalta ainda, que os princípios políticos constitucionalmente conformadores possuem uma característica comum os princípios jurídicos fundamentais, pois ambos são princípios normativos que norteiam e vinculam a aplicação do direito.

No que tange aos princípios constitucionais impositivos delinea que nesta tipologia inserem-se “todos os princípios que impõe aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização fins e a execução de tarefas”, em outras palavras, são, portanto, princípios definidores dos fins ou tarefas do Estado (Canotilho, 2015, p. 1167). Para explicar melhor cita o princípio da correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento previstos nos arts. 9º e 81º da constituição federal portuguesa como exemplo de princípios constitucionais impositivos.

Frise-se que existe um princípio equivalente ao princípio apontado por Canotilho como exemplo de princípios constitucionais impositivos na constituição federal brasileira, em seu art. 3º, que inclusive foi anteriormente apon-

tado e relacionado com o tema justiça fiscal, um dos pontos centrais do presente trabalho.

No que se refere aos princípios-garantia estes teriam como escopo “instituir directa e imediatamente uma garantia aos cidadãos” (Canotilho, 2015, p.1167), sendo “atribuída uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa” (Canotilho, 2015, p.1167). Em outras palavras, os princípios-garantia, ou princípios em forma de normas como chamam alguns autores, estabelecem garantias aos cidadãos. Acrescenta o autor que a aplicação do referido vincula a atividade do legislador.

Um sistema composto de princípios e regras, de diferentes tipologias e características, é o ponto de partida para a compreensão do sistema interno da constituição. Segundo Canotilho, a constituição é um “sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadores desses mesmos princípios” (Canotilho, 2015, p. 1173). Assim, o autor compreende a constituição como um conjunto de regras e princípios de diferentes graus de concretização.

Após esta afirmação o autor aponta como componentes do sistema interno da constituição: princípios estruturantes, princípios constitucionais gerais, princípios constitucionais especiais e regras constitucionais.

Preliminarmente, os princípios estruturantes que definem as diretrizes da constituição, sendo, assim “traves-mestras jurídico-constitucionais do estatuto jurídico do político” (Canotilho, 2015, p. 1173). Neste ponto, o autor aponta como exemplos o princípio do Estado de direito, o princípio democrático e o princípio republicano.

Conforme dito anteriormente, estes princípios estruturantes fundamentais são concretizados e ganham conteúdo através de outros subprincípios, surgindo aqui os princípios constitucionais gerais como instrumento de densificação ou concretização dos princípios estruturantes. Ocorre, que os princípios constitucionais gerais ainda são muito abstratos, sendo concretizado ou densificados por princípios constitucionais mais específicos, que por sua vez são concretizados por regras constitucionais.

Cumprir destacar, que este sistema não necessariamente se concretiza nesta ordem, nesta direção de princípios mais abertos para mais densos, podendo as regras constitucionais concretizarem os princípios estruturantes. Neste sentido, evidencia que o “esquema não se desenvolve apenas numa

direção dos princípios mais abertos para os princípios mais e normas mais densas. A formação do sistema interno consegue-se mediante um processo bi-unívoco de esclarecimento recíproco” (Canotilho, 2015, p. 1175).

Assim, tanto o princípio com densidade mais aberta seria concretizado por um princípio mais denso como os princípios mais densos seria compreendido a partir dos mais abertos, formando uma unidade material do sistema interno da constituição.

Por fim, Canotilho ressalta que todos estes princípios e regras que compõe o sistema interno da constituição podem ser concretizados e obter maior grau de densidade através da atividade legislativa e jurisprudencial.

Diante destes apontamentos, encerra-se a primeira parte deste capítulo, valendo-se dos ensinamentos de Canotilho, sobre a possibilidade de se interpretar o texto constitucional para se extrair uma norma, a distinção entre regras e princípios, a tipologia das regras e princípios, bem como, a composição do sistema interno constitucional por regras e princípios de diferentes graus de densidade, para compreender melhor o princípio constitucional da capacidade contributiva, seu conteúdo, sua tipologia, seu grau de densidade.

DENSIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os ensinamentos de Canotilho são de grande valia para a densificação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Da distinção entre regras e princípios aproveita-se para esclarecer que por tratar-se de um princípio, o princípio constitucional da contributiva é norma que constitui o fundamento de regras jurídicas vinculando a atividade de aplicação do direito e do legislador, ademais possui grau de concretização e mesmo colidindo com outro princípio não deixará de ter validade.

Retomando os ensinamentos acerca da tipologia podemos concluir que o princípio da capacidade contributiva pode ser classificado como princípio garantia, pois conforme será visto posteriormente veicula uma garantia direta ao cidadão de que não será tributado além de sua capacidade contributiva.

Por fim, do ensinamento da composição de um sistema interno da constituição por regras e princípios podemos concluir que o princípio constitucional da capacidade contributiva é um princípio constitucional específico que é concretizador de um princípio constitucional geral, justiça fiscal, e é concretizado por regras constitucionais e obtém maior grau de densidade através da atividade legislativa e jurisprudencial.

Após a aplicação dos ensinamentos de Canotilho ao tema específico do princípio da capacidade contributiva passaremos a densificar o referido princípio, realizando o exame sistemático de seu conteúdo, características e alcance, a relação deste princípio com os demais princípios constitucionais correlatos, os mecanismos de aplicação prática da capacidade contributiva (progressividade, proporcionalidade e regressividade), a sua relação com o mínimo existencial e a dignidade humana e por fim a possibilidade da aplicação do princípio diante da função extrafiscal dos tributos.

O Conteúdo e o Alcance do Princípio da Capacidade Contributiva

Com o intuito de definir capacidade contributiva Regina Helena Costa (2012, p. 23-24) utiliza-se dos ensinamentos de Grizziotti, Rubens Gomes de Sousa e Emilio Giardina. Ao citar Grizziotti indica que a “possibilidade que

possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”, complementa trazendo o conceito de Rubens Gomes como a “soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte” e por fim cita a ideia de Giardina que entende como a “possibilidade econômica do contribuinte de pagar o tributo”.

Sacha Calmon ao tratar da capacidade contributiva aduz que “refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto” (Coelho, 2015, p. 69).

No mesmo sentido Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 34) leciona que “o contribuinte, por exigências de ordem coletiva, esteja apto para, no caso concreto, ser compelido a suportar determinado encargo tributário”.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa que todos temos que pagar impostos na medida da possibilidade, ou seja, segundo o montante da renda disponível (Tipke; Yamashita, 2002, p.31).

Rocha, Rohenkohl e Zilveti também coadunam com a definição da capacidade contributiva como sinônimo de distribuição das despesas públicas entre os cidadãos dentro da sua possibilidade, observado sua riqueza, ou seja, a capacidade de suportar o encargo tributário.

Apesar de todas estas definições apresentadas por estes autores apontarem para uma mesma direção deixando transparecer que a definição é simples, cristalina e precisa, o termo capacidade contributiva é permeado de ambiguidade e imprecisão.

Costa, autora citada anteriormente, mesmo conseguindo elaborar uma definição para capacidade contributiva reconhece a ambiguidade e imprecisão do termo.

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. (Costa, 2012, p. 25)

Acerca desta ambiguidade e imprecisão do conceito de capacidade contributiva Dutra cita Giardina para demonstrá-la.

Mas, se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas não seriam, em definitivo, mais que palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal ofensa. (Dutra, 2010, p. 73)

Complementa seu posicionamento, baseado nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, afirmando que a vagueza e imprecisão é inegável visto que não oferece nenhum parâmetro para determinar como serão partilhados os encargos entre os contribuintes e que não aponta se existe e qual o limite para a tributação. Assim, seria uma expressão sem uma definição precisa, ou em outras palavras, não teria conteúdo. Ressaltando que tal conteúdo seria definido de acordo com a interpretação, que podem ser das mais variadas.

No que diz respeito à capacidade contributiva prevista no ordenamento jurídico brasileiro, no art. 145, §1º da constituição federal de 1988 que dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, existe uma particularidade em razão da sua associação com expressões também abertas, “sempre que possível”, “terão caráter pessoal” e “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, que torna o termo ainda mais vago. Conseqüentemente, indubitavelmente a análise das referidas expressões é de grande valia para a delimitação do conteúdo da capacidade contributiva, e por isso passaremos a realizar esta análise.

A expressão “sempre que possível” por ser aberta, como já mencionado anteriormente, possibilita várias interpretações, inclusive a interpretação de que o termo é sinônimo de discricionariedade para a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Contudo, considerando as lições de Canotilho de que o sistema interno constitucional é composto de regras e princípios de diferentes graus de densidade, que as normas com maior grau de abstração são densificadas por normas de menor grau de abstração e que as relações entre essas normas não são unidirecional esclarecendo-se mutuamente e formando uma unidade material do sistema interno da constituição. Assim, a expressão não deve ser interpretada isoladamente.

Para robustecer este entendimento de interpretação sistêmica do referido termo citamos os ensinamentos de Melo que afirma que “a maior parte da doutrina se apega com ênfase nas redações legislativas e muitas vezes, a partir de um só enunciado normativo, pretende fazer interpretação de todo o texto constitucional” (Melo, 2012, p. 108). Acrescenta que caso ocorra uma interpretação literal, esta interpretação levaria à conclusão equivocada de que o legislador não teria obrigatoriedade de instituir impostos que levam em consideração características pessoais, tão pouco de no momento da atividade legiferante se preocupar com a observância da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Relativamente à definição da expressão “sempre que possível”, o autor com o objetivo de fazê-la de forma adequada utiliza a doutrina de Ives Granda.

Interpretando o dispositivo em comento e reconhecendo a imperfeição linguística, é enfático ao afirmar que o termo “sempre que possível” vincula tão somente o caráter pessoal dos impostos. Dessa forma, a regra constitucional aponta que, “o termo sempre que possível”, os impostos devem ser diretos, ou seja, ter característica pessoal e recair sobre a renda e o patrimônio dos sujeitos passivos de obrigação tributária. No entanto, “quando não for possível”, portanto, em caráter excepcional, os impostos poderão ser indiretos, ou seja, deixar de ter característica pessoal e, por conseguinte, recair sobre outras fontes de exteriorização de riqueza, como, por exemplo, o consumo – é o caso do ICMS e do IPI. (Melo, 2012, p. 109)

Oportunamente, destacamos que com esse entendimento Ives Granda e Melo não refutam a importância dos tributos indiretos, nem tão pouco a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva aos impostos indiretos, apenas patrocina que o sistema tributário nacional deve ter uma predileção por impostos diretos. Finalmente, conclui que a capacidade contributiva sempre deve ser aplicada independente de expressa previsão constitucional, devendo sempre prevalecer para fins tributários.

Zilveti (2004) corrobora em parte com o entendimento acima exposto, pois também doutrina que nem sempre os impostos podem ser pessoais, considerando a própria natureza do imposto, e cita como exemplo os impostos indiretos que são suportados pelo consumidor final e conseqüentemente não seria possível se falar em pessoalidade. Outro ponto em comum com a doutrina de Ives Granda é que dessa interpretação conclui que os impostos

devem ser preferencialmente de caráter pessoal. A divergência apresentada na doutrina de Zilveti (2004) é que, além do sempre que possível, também estaria o termo sempre que possível ligado à graduação, pois os impostos poderiam ser graduados de diversas maneiras possíveis, mas sempre em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

De modo diverso, José Eduardo Soares Melo preconiza que o “sempre que possível” não é sinônimo de faculdade ao legislador para o caráter pessoal e para a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Como a estrutura da norma jurídica sempre revela a intensidade econômica do ônus imputado ao contribuinte, forçoso defluir o inexorável entendimento de que sempre é possível apreender o caráter pessoal e a capacidade econômica do sujeito passivo tributário. O que nem sempre será possível é obter-se, com absoluta segurança e certeza, tanto o caráter eminentemente pessoal como a exata capacidade econômica. (Melo, 1989, p. 145)

Em outra linha de pensamento, Conti (1997) afirma que o “sempre que possível” está associado tanto ao caráter pessoal como a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, entretanto o termo deve ser interpretado de forma adequada. Continua dando a devida interpretação para a expressão, afirmando que nem sempre é possível atender o caráter pessoal, pois as características pessoais do contribuinte nem sempre são previamente conhecidas, e por consequência não haveria como aferir a sua capacidade contributiva.

Este posicionamento, à primeira vista, parece levar a crer que nem sempre é possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, o autor afirma que mesmo diante da inviabilidade da aferição da capacidade econômica não prejudicaria a aplicação do princípio da capacidade contributiva, este seria concretizado através de mecanismos como a seletividade que possibilita “gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada” (Conti, 1997, p. 48).

No intuito de dar a interpretação correta à expressão, o autor afirma:

Dessume-se que a colocação da expressão no Texto visa apenas e tão somente a permitir exceções, como é o caso dos impostos com finalidades ordinárias - a chamada tributação extrafiscal -, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos. Nesta hipótese, dada a natureza da imposição, não há que se falar em

estrita observância à capacidade contributiva. (Conti, 1997, p. 48)

Do mesmo modo, Edson Júnior citando Bernardo Ribeiro de Moraes (2001, p. 65), “enxergou no sempre que possível a circunstância da norma constitucional conceber exceções à exigência da capacidade contributiva”.

A análise da extensa doutrina acerca do assunto permite concluir que mesmo com a divergência no que tange ao termo estar associado ao caráter pessoal e/ou à capacidade econômica do contribuinte, ou seja, mesmo diante da impossibilidade de atender o caráter pessoal que implica na dificuldade de aferir a capacidade econômica do contribuinte em determinados casos por conta da natureza do imposto sempre deve ser almejado a aplicação e concretização do princípio da capacidade contributiva, pois este é condição *sine qua non* para alcançar a justiça fiscal que é um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Neste passo, devemos interpretar que na verdade a expressão sempre que possível traz um dever a ser obedecido pelo legislador, pois ele sempre deve aplicar o princípio constitucional da capacidade contributiva, mas o termo permite a previsão de exceções em casos excepcionais.

Após a devida análise do termo “sempre que possível”, passaremos a analisar o termo “caráter pessoal”, tal análise será feita de forma sistematizada e num contexto de aplicabilidade do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Segundo Melo (2012, p. 111) o referido termo “assinala a necessidade de a tributação respeitar a individualidade de cada sujeito passivo de obrigação tributária”.

Vários autores ao tratar do tema se utilizam da classificação dos impostos em reais e pessoais como ponto de partida para a interpretação do termo “caráter pessoal”, sendo os impostos reais os que incidem sobre as coisas e propriedades e os impostos pessoais os que incidem sobre as pessoas. Assim, o termo “caráter pessoal” traria uma imposição de que sempre quando a natureza da tributação permitir dar-se-ia preferência aos impostos pessoais.

Vale destacar que existem críticas a esta interpretação. Alguns autores sustentam que a classificação dos impostos em reais e pessoais é equivocada, considerando que sempre os impostos serão pessoais, pois sempre quem vai suportar o ônus tributário são as pessoas e não bens, propriedade e coisas.

Conti (1997) discorda dessas críticas e cita a doutrina de Kiyoshi Harada para robustecer seu posicionamento, pelo qual a classificação em reais e pessoais não está equivocada.

Neste ponto ousamos discordar dos partidários desta posição, acolhendo a de Kiyoshi Harada, segundo o qual “é evidente que o imposto não recai sobre coisas, sendo a classificação estabelecida em função da matéria tributável, com abstração total das particularidades da pessoa que praticou o fato tipificado na norma. Imposto real ou de natureza real não significa que o ônus tributário recaia sobre a coisa ou bem”. (Conti, 1997, p. 49)

De outro lado, retomando a interpretação trazida por Melo (2012) e sua doutrina citada no presente trabalho, a interpretação do termo “caráter pessoal” é associada à necessidade de preferência dos tributos diretos face os tributos indiretos, sendo tal preferência justificada no fato de que apenas os tributos diretos permitem vislumbrar as características pessoais e somente quando não fosse possível, por conta da própria natureza do tributo, poderão ser indiretos.

Zilvete (2004) no mesmo sentido de Melo, também afirma que o intuito do constituinte foi dar preferência aos impostos diretos, pois a capacidade contributiva é de fácil apuração não abrindo margem para a discricionariedade do Estado.

Com o fito dar uma efetiva resposta para todas as questões pertinentes a este tema Conti assevera:

Existindo os impostos de natureza real, quer incidindo diretamente, como no caso dos impostos sobre o patrimônio, quer incidindo indiretamente, como na hipótese dos impostos sobre a circulação e produção de riquezas, vemos que neles não se pode ter prévio conhecimento das condições pessoais do sujeito passivo da obrigação. Assim, não há, a primeira vista, como se estabelecer uma tributação com caráter pessoal. Ainda que estes impostos não permitam uma tributação com caráter pessoal, da mesma maneira que outros, há maneiras de personaliza-los, de modo a atenuar esta característica de impessoalidade. (Conti, 1997, p. 50).

Portanto, a regra é tentar respeitar o caráter pessoal, mas nem sempre é possível ter impostos que consigam respeitar as individualidades de cada indivíduo, tanto nos casos de incidência de impostos reais quanto nos casos de incidência de impostos indiretos. Ademais, é possível, como já afirmado

anteriormente, a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva mesmo quando não consigam respeitar as individualidades de cada indivíduo.

Superada a análise do “sempre que possível” e do “caráter pessoal” passaremos a analisar a expressão “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Inicialmente, devemos compreender o sentido do termo “graduado”, sendo que este termo “indica modulação, segundo alguma escala que permita tributar mais alguém e menos outrem” (Zilveti, 2004, p. 258).

Zilveti (2004) sustenta que existem vários critérios ou mecanismos para realizar esta modulação, tais como: proporcionalidade na qual as alíquotas são fixas, alíquotas variáveis em razão da progressividade, alíquotas diferentes em razão do uso ou do tipo do bem, alíquotas diferentes em razão da localização do bem e alíquotas diferentes em razão da essencialidade da atividade do contribuinte ou do produto.

Destaca, ainda, o referido autor que todos esses critérios ou mecanismos devem estar em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, sendo instrumentos de redistribuição de riqueza e conseqüentemente de realização da justiça fiscal e da justiça social.

No que diz respeito à expressão “capacidade econômica contributiva”, mais uma vez nos valendo da interpretação em conformidade com os ensinamentos de Canotilho, não deve esta expressão ser interpretada de forma literal. Ademais, para compreender o real sentido da expressão devemos entender a diferença entre capacidade econômica do contribuinte e a capacidade contributiva.

Segundo Melo (2012) a capacidade econômica está relacionada com a aquisição de riqueza desconsiderando sua mensuração, sua utilização e a relação jurídico tributária formada entre o contribuinte e o Estado, já a capacidade contributiva está relacionada com a obtenção de recurso e a possibilidade de com esses recursos suportar uma carga tributária.

Para melhor compreender a diferença entre capacidade econômica e capacidade contributiva o autor cita um exemplo apontado por Luis Eduardo Schoueri no qual uma pessoa auferiu uma grande quantidade de riqueza, mas possui uma despesa muito elevada com tratamento de saúde gastando quase tudo o que ganha e não podendo suportar nenhuma carga tributária. Portanto, a pessoa tem capacidade econômica, inclusive elevada, entretanto não possui capacidade contributiva.

Entende Nobre Júnior que:

Tampouco se deve confundir capacidade econômica com capacidade contributiva. A primeira, de ordem genérica, é aptidão que alguém, pessoa física ou jurídica, possui para produzir ou dispor de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva é específica, condizendo com a aptidão de determinado sujeito em poder ser obrigado a concorrer à satisfação das despesas públicas. (Nobre Júnior, 2001, p. 32)

Santiago (2005) corrobora com os posicionamentos acima apresentados, conceituando a capacidade econômica como a “potência econômica global do contribuinte manifestada por fatos indicativos de riqueza” (Santiago, 2005, p.104), e para a diferenciação da capacidade contributiva deve-se avaliar a situação pessoal e familiar do contribuinte.

Conclui que a capacidade econômica é necessária para a configuração da capacidade contributiva, ou seja, só há capacidade contributiva se houver capacidade econômica. Contudo, a recíproca não é verdadeira, pois pode haver capacidade econômica sem haver capacidade contributiva, não podendo nesta situação haver incidência da carga tributária.

A doutrinadora encerra a diferenciação aduzindo que “a mera manifestação de capacidade econômica do contribuinte, portanto, não importará em tributação se desconforme com os demais valores protegidos pelo ordenamento jurídico” (Santiago, 2005, p.105). Por conseguinte, não haverá tributação quando a constituição disciplinar proteção a valores, bens, instituições ou fatos e atos jurídicos, como exemplo o mínimo existencial e imunidades.

Vale destacar, que tal distinção é importante para a conclusão do presente trabalho posto pretendermos demonstrar como conciliar a aplicação do princípio da capacidade contributiva em casos de impossibilidade de aferir a capacidade contributiva e os dispositivos constitucionais que garantem o mínimo existencial e impõe a redução das desigualdades sociais.

Do exposto, conclui-se que a expressão “segundo a capacidade econômica do contribuinte” deve ser interpretada como capacidade contributiva, muito embora sejam expressões distintas, considerando que está é a intenção do constituinte definir em qual parte renda deve incidir a tributação, ou seja, diante da aquisição de renda qual parte dela é tributável, sem prejudicar a sua subsistência e da sua família.

Feita essas colocações, cabe anotar que diante desta vagueza e imprecisão alguns autores começam a criticar a própria validade do princípio da

capacidade contributiva, entretanto esta parte da doutrina não é majoritária prevalecendo que o princípio da capacidade contributiva mesmo sendo vago e impreciso tem validade, inclusive os próprios autores citados no presente tópico que patrocinam a vagueza e imprecisão reconhecem a validade do referido princípio.

Entretanto, segundo Costa (2012) e Tipke (2002), mesmo sendo ambíguo e impreciso o termo capacidade contributiva é determinável. Logo a ambiguidade não é óbice para a aplicação do referido princípio (Dutra, 2010). Aliás, o Direito é repleto de expressões vagas, amplas, cabendo ao cientista do direito a tarefa de analisar e dar aplicação a estes a estes termos vagos e indeterminados (Dutra, 2010).

Retomando os ensinamentos de Canotilho princípios são normas de menor grau de densidade, ou seja, são mais abstratos, sendo concretizados por outros princípios e regras. Portanto, o princípio constitucional da capacidade contributiva ganharia conteúdo através de outros princípios e regras, bem como através da interpretação adequada em conformidade com o caso concreto.

Por conseguinte, não restam dúvidas de que a interpretação e aplicação conforme o caso concreto é imprescindível para definir o conteúdo da capacidade contributiva. Neste passo para compreender o conteúdo também deve ser compreendido o alcance do princípio da capacidade contributiva, sendo necessário avaliar a aplicação deste princípio na tributação.

Diante da importância de analisar o alcance do princípio da capacidade contributiva passaremos a analisar a possibilidade da aplicação do referido princípio a todas as espécies tributárias, mesmo o artigo 145, §1º de a CF prever de forma literal a aplicação aos impostos.

Rohenkohl (2007) ressalta que acerca deste tema existem vários posicionamentos doutrinários, mas que podem ser sintetizados três principais correntes:

Colocada a questão, uma observação dos trabalhos sobre o tema sinaliza para a existência de, ao menos, três correntes distintas: (a) a que admite a aplicabilidade do princípio apenas aos impostos; (b) a que entende que o princípio deve aplicar-se, imperiosamente, para todos os tributos; (c) a que advoga que o princípio é compulsório aos impostos e facultativo às demais espécies tributárias, quando sua aplicação fica condicionada a um ato de vontade do legislador constitucional ou infraconstitucional. (Rohenkohl, 2007, p. 165)

Após apontar vários defensores de cada corrente o doutrinador registra o posicionamento do Supremo Tribunal Federal que por diversas vezes se manifestou no sentido de ser possível a aplicação do referido princípio as outras espécies tributárias, e não somente aos impostos, mesmo que esta aplicação não seja compulsória, ou seja, segundo o doutrinador o STF advoga em favor da terceira corrente.

Por outro vértice, Valadão brilhantemente defende a aplicação deste princípio a todas as espécies tributárias, quando afirma:

Assim, a par do reforça importante da doutrina estrangeira, conforme já havíamos anteriormente ressaltado no primeiro capítulo do presente trabalho, com suporte sobretudo na doutrina nacional, considerando a identificação que há muito se faz entre capacidade contributiva e igualdade, e que, quando presentes os pressupostos para a aplicação da igualdade, sua observância é imperativa; e considerando ainda que isso ocorre não apenas quanto aos impostos, mas quanto todas as espécies tributárias, repisamos nossa convicção de que a capacidade contributiva, como expressão de isonomia no âmbito tributário, deve ser aplicada a todas as espécies tributárias [...]. (Valadão, 2013, p. 280)

Do mesmo modo, Klaus Tipke (2002) assinala que como o princípio da igualdade tem aplicabilidade a todos os tributos e a aplicação do referido princípio em matéria tributária se dá através do princípio da capacidade contributiva, pode-se concluir que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é compulsória, salvo em situações excepcionáíssimas, quando não for possível.

E logo em seguida Tipke anuncia que o princípio da capacidade contributiva tem aplicação imediata visto que o referido princípio é norma definidora da garantia fundamental à igualdade tributária e que o art. 5º da CF impõe aplicação imediata às normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Neste contexto, e conforme exposto no outro capítulo, o princípio da capacidade contributiva é a principal diretriz norteadora para alcançar a justiça fiscal, que é pilar do Estado Democrático de Direito, sustentamos que a aplicação da capacidade contributiva é compulsória a todas as espécies de tributo.

Superada a questão da aplicação do princípio da capacidade contributiva à todas as espécies tributárias, e ainda dentro do tema do alcance do

referido princípio, é imperioso analisar a possibilidade da aplicação do princípio em comento aos tributos diretos e aos tributos indiretos, tal questão é relevante diante da dificuldade de aferir a capacidade contributiva nos casos de incidência dos tributos indiretos. Ademais, tal análise é de grande relevância para o presente trabalho, considerando indicar o caminho para a solução do problema proposto.

Mauricio Conti para tratar do tema diferencia os impostos diretos que “são aqueles cujo ônus tributário recai sobre a pessoa do contribuinte” (Conti, 1997, p. 66) dos impostos indiretos que “são aqueles que, embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa – que podemos denominar de contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por outra – a qual denominamos de contribuinte de fato [...]” (Conti, 1997, p. 66). Acrescenta que na modalidade dos impostos indiretos são difíceis mensurar a capacidade contributiva.

Para solucionar a esta questão autor afirma que a renda não é melhor forma de aferir a capacidade contributiva, entretanto não é única, evidenciando a importância do patrimônio e o consumo para conhecer a real capacidade econômica do contribuinte.

Conclui que “todos os impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva; utilizam, no entanto, critérios diferentes para aferir a capacidade econômica do contribuinte” (Conti, 1997, p. 67) e aponta a seletividade em função da essencialidade é um instrumento que permite aferir a capacidade contributiva.

Ainda sobre este tema Malheiros (2013) afirma que o princípio da capacidade contributiva é concretizado através da proporcionalidade, progressividade e seletividade, ou seja, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica prevista no art. 145, § 1º da CF é realizada através da proporcionalidade, progressividade e seletividade.

Aprofundando as noções firmadas, diferencia os três institutos, elucidando que a proporcionalidade é definida mediante “a aplicação de uma alíquota única sobre a matéria tributável variável, em que o imposto será proporcionalmente maior quanto maior for a matéria tributável, embora a alíquota permaneça sempre a mesma” (Malheiros, 2013, p. 81), de modo diverso, na progressividade “existe a variação da matéria tributável, bem como a variação da alíquota, sendo que esta última será maior quanto maior for o valor da matéria tributável” (Malheiros, 2013, p. 83), finaliza conceituando a

seletividade como instrumento pelo qual a “carga tributária deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (Malleiros, 2013, p. 86), ou seja, as alíquotas deverão ser diferentes conforme a essencialidade dos bens ou produtos.

Superadas tais considerações, firma a concepção de que a capacidade contributiva se aplica nos impostos diretos prioritariamente pela progressividade, pois melhor representa a igualdade e a justiça fiscal, e nos casos em que não comportar o princípio será concretizado pela proporcionalidade, enquanto nos impostos indiretos o princípio da capacidade contributiva será concretizado através da seletividade.

Da análise da doutrina apresentada concluímos que o princípio da capacidade contributiva se aplica tanto nos impostos diretos quanto nos impostos indiretos, e tal aplicação não pode ser afastada considerando que este é corolário da justiça fiscal, salvo em situações excepcionálíssimas em face da extrafiscalidade com finalidade de desenvolvimento e redução das desigualdades sociais.

Relação do Princípio da Capacidade Contributiva com os Demais Princípios Constitucionais Conexos ao Tema

O presente capítulo é relevante para a construção do trabalho visto que a compreensão da relação do princípio constitucional da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais conexos ao tema auxilia na delimitação da definição e do alcance do referido princípio em face da sua vagueza e ambiguidade já comentada e abordada no subtópico anterior. Ademais, segundo a ótica de Canotilho este princípio abstrato se concretizaria através de outros princípio e regras constitucionais, assim se torna imprescindível a análise pretendida neste subtópico.

Princípio da Solidariedade

Para definir a relação entre o princípio da solidariedade e o princípio da capacidade contributiva é necessário primeiramente definir o conceito de solidariedade e a aplicação do princípio na área tributária. O termo solidariedade marca a supremacia do coletivo em face do individualismo, buscando sempre o bem comum da sociedade, e traz como principal consequência a redução das desigualdades sociais.

Na mesma linha de pensamento (Baptista, 2007, p. 56) leciona que “o termo implica benefícios à coletividade em detrimento do pensamento individualista”. Acrescenta ainda que o termo “preconiza ação com o objetivo de diminuir as desigualdades existentes na sociedade na busca da igualdade material” (Baptista, 2007, p. 56).

De igual forma, Rodrigues e Schmidt mencionam:

O princípio da solidariedade emana da ideia, ou podemos chamar de sentimento, de pertencimento do indivíduo a um grupo, a uma comunidade, e como tal assumir com os demais, obrigações que reverterão ao bem comum. A ajuda mútua integra sem sombra de dúvidas a construção do princípio da solidariedade. (Rodrigues; Schmidt, 2016, p. 4)

Ainda quanto à solidariedade fazem uma importante diferenciação entre solidariedade e caridade, apontando que a solidariedade não pode ser entendida como ajuda ao próximo que é discricionária, pois este é o conceito de caridade. De outro lado, a solidariedade é o dever de todos contribuírem para a construção do bem comum. E para deixar mais evidente a diferenciação citam Bagatini e Pellegrini que defendem que a solidariedade “[...] não pode ser vista apenas como parte genérica dos direitos de fraternidade, e sim como um meio de conceder igual dignidade para todos os membros da sociedade” (Rodrigues; Schmidt, 2016, p. 4).

Segundo Bagatini e Reis (2014), citando Farias, aduzem que quando se fala em solidariedade esta deve ser entendida como uma forma de repensar a relação entre o indivíduo e a sociedade, bem como, a relação entre o indivíduo e o Estado. Complementam seu posicionamento, citando Luiz Netto Lobo, evidenciando que o princípio da solidariedade não é apenas uma diretriz a ser seguida pelo Estado na atividade legiferante e na realização de políticas públicas, mas também uma imposição aos indivíduos, que tem deveres recíprocos para a construção do bem comum.

Casalta Nabis, citado por Melo (2012), denomina esta concepção de que a solidariedade também é um dever do indivíduo de cidadania solidária ou cidadania responsabilmente solidária. Portanto, a solidariedade, nesta concepção, está intimamente ligada à cidadania, e mais especificamente à cidadania ativa. Acresce que o cidadão passa a assumir um comportamento ativo na vida pública assumindo encargos, responsabilidades e deveres oriundos da vida pública que não podem ser compreendidos como tarefa exclusiva do Estado.

Do pensamento de Casalta Nabis, Melo (2012) conclui que os cidadãos e o Estado devem trabalhar juntos na busca pelo bem comum e a inclusão de todos. Para o autor a solidariedade pode ser compreendida sob dois aspectos, “de um lado, o dever de todos concorrerem para subsidiar o Estado – dever fundamental de pagar impostos – e, de outro lado, a necessidade de que se tenha Estado Tributário balizado e suportável” (Melo, 2012, p. 142).

No que diz respeito à relação da solidariedade e da cidadania, Cardoso (2014) afirma que a solidariedade dá uma ressignificação para a cidadania uma vez que o “modifica-se a própria condição de cidadania, que passa a ter forte conteúdo de solidariedade social em contraponto ao seu tradicional caráter individualista, calcado nos chamados direitos fundamentais” (Cardoso, 2014, p. 159).

Cumpri destacar que o termo solidariedade possui diversos significados, sendo utilizado no presente trabalho o conceito de solidariedade no campo do Direito, que “pode representar a divisão de bens e rendas próprias do Direito Tributário e do Direito Previdenciário” (Bagatini; Reis, 2014, p. 382).

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da solidariedade está previsto no art. 3º, inciso I, da constituição federal que disciplina “que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária (...)”, bem como em vários outros dispositivos que visem a promoção da igualdade material e da redução das desigualdades sociais e regionais.

Aliás, o princípio da solidariedade é “norteador do ordenamento na medida em que seu conteúdo ético-valorativo assegura todos os demais direitos constitucionalmente garantidos: é o caminho para que a concretização realmente seja alcançada” (Kunde; Pedroso; Swarowski, 2014, p. 9).

Ainda, sobre a aplicação da solidariedade no campo jurídico, Bagatini e Reis destacam que deve ser aplicado em todas as relações jurídicas, tanto as que se classificam como ramo do direito público como as que se classificam como ramo do direito privado, bem como que o sistema jurídico deve ser enxergado a partir da solidariedade, assim, “trata-se de uma nova maneira de se enxergar as relações humanas jurídicas, à luz da ética e da moral, visando à igualdade substancial, a dignidade da pessoa humana e, sobretudo, a cooperação nas relações jurídicas” (Bagatini; Reis, 2014, p. 382).

No campo do direito tributário, Porto (2016) trata a solidariedade como fundamento para o dever do contribuinte financiar a atividade estatal como

consequência do dever de sustentar a sociedade em que ele está inserido, ou seja, a solidariedade é o principal fundamento do dever de pagar tributos. Como bem ilustra Porto:

Propõe-se estabelecer uma conexão do objetivo fundamental do Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, da CRFB) com o comportamento cotidiano dos sujeitos da relação tributária. Pugnar pela observância do princípio da solidariedade no tocante à tributação importará uma conduta condigna com os valores que esta solidariedade visa promover. Desta forma, pertencer a uma sociedade impõe o dever de sustentá-la, e este sustento é obtido por meio da tributação. Logo, o dever fundamental de pagar tributos está umbilicalmente vinculado à noção de solidariedade. (Porto, 2016, p. 88)

Na mesma perspectiva, Cardoso muito bem elucida que “o dever de recolher tributos, conforme já demonstrado neste trabalho, constitui um dever fundamental do Estado Democrático de Direito, baseado no status de cidadania e no dever de solidariedade” (Cardoso, 2014, p. 157).

Acerca da aplicação do princípio da solidariedade na esfera tributária Rodrigues e Schmidt lecionam que a aplicação se dá tanto na tributação com finalidade fiscal como na tributação de natureza extrafiscal, quando a tributação não tem apenas a finalidade arrecadatória e assumindo o papel de indução e promoção de igualdade no campo social, econômico e cultural. No campo da tributação extrafiscal os autores citam Bufon para demonstrar como se dará a aplicação do referido princípio, se concretizando “[...] tanto no viés da oneração, como no viés da redução da carga fiscal” (Rodrigues; Schmidt, 2016, p. 5).

Desta feita, fica evidente que o princípio da solidariedade se aplica ao direito tributário, restando analisar qual a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade. Destaca-se que tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da solidariedade, conforme já exposto anteriormente, são instrumentos concretizadores de igualdade material, e buscam a realização da justiça social.

Retomando o conceito de justiça fiscal temos que esta nada mais é do que a distribuição dos ônus tributário de forma adequada entre os indivíduos, e associando-se este aos conceitos do princípio da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade, já apresentados, podemos concluir que ambos são princípios imprescindíveis para a realização da justiça fiscal.

Uma vez estabelecida os pontos comuns entre o princípio da solidariedade e do princípio da capacidade contributiva, mister destacar qual a relação entre eles, surgindo uma importante questão, os referidos princípios se contradizem ou se complementam?

Vale lembrar, que os princípios não são aplicados de forma isolada e devem ser aplicados juntamente com outros princípios que compõe o sistema jurídico, lembrando que em caso de haver conflito entre eles, nenhum perde a validade, devendo ocorrer o balanceamento de valores consoante o seu peso e seu valores, conforme a doutrina de Canotilho. Assim, caso os princípios em comento se contradigam nenhum perde sua validade e serão aplicados da maior e melhor forma possível.

Para responder a referida questão, temos que relembrar o conceito do princípio da solidariedade e o conceito do princípio da capacidade contributiva. Pelo princípio da solidariedade aplicado na área tributária temos que os contribuintes têm o dever de pagar tributos para sustentar a sociedade. Ocorre, que este dever de pagar tributos oriundo da solidariedade não pode implicar em tributar quem não tem condições de suportar este encargo. Neste esteio, a aplicação do princípio da solidariedade não afasta o princípio da capacidade contributiva, ao contrário, em decorrência da solidariedade surgiu o dever de contribuir para suprir os gastos públicos através da tributação, mas este dever tem que estar em conformidade com a capacidade de suportá-lo, ou seja, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Nessa ordem de raciocínio, seguem as palavras de Melo (2012, p. 145):

Nessa linha, admite-se, então, até mesmo para seguir a tendência contemporânea mundial, que a ideia de solidariedade na tributação seja desenvolvida, mas tal concepção jamais refutará o entendimento de se pagar tributo dentro da capacidade contributiva individual e real do contribuinte, conforme positivado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição.

Assim, temos que o princípio solidariedade é complementado pelo princípio da capacidade contributiva. Neste passo, Baptista (2007, p. 65) assevera que “o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos, ou sistema tributário globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica”.

Em sentido contrário, Ricci (2015) afirma que o princípio da capacidade é complementado pelo princípio da solidariedade, pois “o princípio da solidariedade faz com que a capacidade contributiva seja um pressuposto da tributação, na medida em que aquele que manifesta riqueza tem o dever de contribuir com as despesas estatais” (Ricci, 2015, p. 96).

Por fim, podemos afirmar que estes princípios não se contradizem, mas se complementam reciprocamente, podendo inclusive se inferir que a relação entre ambos reside no fato de que princípio da solidariedade é ponto de partida para o princípio da capacidade contributiva na medida em que é daí que surge o dever do cidadão pagar tributos em conformidade com sua possibilidade para a construção do bem comum, sendo a principal justificativa para um indivíduo contribuir mais do que outro nesta construção do bem comum, bem como na limitação do princípio da solidariedade pelo princípio da capacidade contributiva, na medida em que os cidadãos apesar de terem o dever de contribuir para o sustento da sociedade não podem ser compelidos a pagar mais do que sua capacidade de assumir o encargo.

Princípio da Igualdade

Para compreender a relação entre o princípio constitucional da capacidade contributiva e o princípio da igualdade é necessário delimitar a definição do princípio da capacidade contributiva e a definição do princípio da igualdade. Como no presente trabalho já delimitamos o conceito de capacidade contributiva o enfoque maior neste momento será a definição de igualdade, para a partir daí, e aproveitando o conceito de capacidade contributiva, traçarmos um paralelo entre os dois princípios.

O princípio da igualdade é norteador de todo o sistema jurídico estando previsto inicialmente no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, assim não resta dúvidas da aplicação deste princípio em todos os ramos do direito. Entretanto, o referido artigo se limita a preconizar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. No mesmo sentido, o artigo 150, I, da CF, que versa sobre o princípio da igualdade na área tributária, preconiza que é proibido “instituir tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente”.

Aparentemente, parece que a constituição proíbe que haja diferenciação de tratamento entre contribuintes, ou seja, todos devem ser tratados iguais. Entretanto, este não é o sentido da norma constitucional. Na verda-

de, o princípio da igualdade deve ser interpretado a partir da máxima Aristotélica pela qual os iguais devem ser tratados como iguais e os desiguais devem ser tratados como desiguais, dentro das suas desigualdades.

Neste sentido Sacha Calmon (2015, p.234) leciona,

Pois bem, o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador:

A) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

Portanto, não podemos falar em igualdade ao tratarmos de forma igual duas pessoas que estão situações distintas. O princípio da igualdade tributária implica tanto em não discriminar os iguais quanto discriminar os desiguais.

Cumprir destacar, que Sacha Calmon aponta exceções a esta regra, nas quais podem haver tratamento diferenciado a pessoas que se encontram em situação de igualdade sem afrontar o princípio da igualdade, referindo-se à extrafiscalidade e ao poder de polícia. Os exemplos apontados para demonstrar tal tese são:

A) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho;

B) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo;

C) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar especulação imobiliária, à revelia do interesse comum contra a função social da propriedade;

D) imunidades, isenções, reduções, compensações para partilhar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas;

E) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade).

De acordo com Marcon a igualdade está intimamente ligada à justiça e que o conceito de ambas serão extraídos da comparação, restando estabelecer os critérios a serem utilizados para realizar a comparação.

No que tange à escolha dos critérios para a comparação, esclarece que o critério deve ser escolhido em conformidade com os valores previstos na Constituição, assim, o critério escolhido deve estar previsto na própria Constituição, bem como, o critério deve guardar uma relação lógica com a

diferenciação pretendida, e nas palavras da autora, “o regime diferenciado deve estar em consonância com o elemento diferenciador”. (Marcon, 2015, p. 100)

Conclui que o critério que mais atende estas exigências é a capacidade contributiva, e para balizar esta afirmativa cita Hugo de Brito Machado. Vejamos:

Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição de critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a capacidade contributiva. (Marcon, 2015, p. 100)

Tal, também, a opinião de Klaus Tipke:

Posto que tributos são prestações pecuniárias compulsórias (art. 3º do CTN), é inerente à realidade econômica dos contribuintes sua capacidade econômica como critério de comparação. Neste sentido, diante da inegável realidade tributária do Estado Democrático de Direito, e em face da perigosa arbitrariedade na eleição do critério de comparação entre contribuintes, a Constituição Brasileira não quis deixar ao legislador a tarefa de determinar o principal critério de comparação das realidades de tributação. Ao expressamente determinar que “(...) os impostos serão (...) graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o art. 145, § 1º, da Constituição Federal/1988 reconhece na expressão “graduados segundo a (...)” que a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário. (Tipke, 2002, p. 56)

Por outro giro, Humberto Ávila afirma que o critério de comparação não é suficiente para apurar a igualdade entre os contribuintes sendo necessária a instituição de um elemento indicativo do critério de comparação.

Segundo Ávila (2015, p. 45) a igualdade é “uma relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”.

Para chegar a esta definição o autor utiliza como ponto de partida de um caso paradigmático para demonstrar que a igualdade só pode ser analisada e entendida se comparado sujeitos, pois só com a comparação chega-se à conclusão se há igualdade ou diferença, sendo necessário para esta com-

paração escolher um critério. Acrescenta ainda que não pode ser qualquer critério, devendo este servir para alguma finalidade, pois não se compara por comparar. Ademais, sustenta que a “igualdade só se completa com a introdução do elemento indicativo de comparação” (Ávila, 2015, p. 50), uma vez que o critério de comparação pode ser verificado de várias maneiras.

Desse modo, a igualdade só pode ser verificada diante de uma comparação na qual estão presentes os seguintes elementos: sujeitos, critério de comparação, elemento indicativo do critério de comparação e a finalidade da comparação. Para elucidar as dúvidas acerca desses elementos e a relação entre eles Ávila retoma ao caso paradigmático que utilizou para chegar à definição de igualdade apontada anteriormente:

O legislador federal, ao criar um mecanismo diferenciado de pagamento de tributos federais, estabeleceu, como regra geral, um critério de distinção baseado no porte da empresa, escolhendo a receita bruta anual como seu elemento indicativo. No entanto, excluiu desse mecanismo determinadas categorias profissionais. Reconstruindo o caso, pode-se afirmar que o Poder Legislativo, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (profissão). (Ávila, 2015, p. 52)

Neste contexto, o critério para verificar a igualdade dos contribuintes com a finalidade da distribuição adequada do encargo tributário é a capacidade contributiva, devendo o legislador a depender da finalidade da comparação eleger os elementos indicativos, tais como: o patrimônio, a renda e o consumo de bens e produtos supérfluos.

Podemos concluir que existe relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade já que a igualdade na seara tributária é concretizada através da aplicação adequada do princípio da capacidade contributiva.

Princípio do não Confisco

Além da relação íntima com o princípio da solidariedade e com o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva também se relaciona com o princípio do não confisco. Para compreender melhor a relação entre os dois princípios primeiramente é necessário definir, conceituar, o princípio do não confisco.

Segundo Nakagaki (2010) a tributação é uma exceção ao direito de propriedade uma vez que este inevitavelmente incidirá sobre a propriedade, e o que se pretende proteger é uma tributação excessiva ao ponto de devastar o patrimônio do contribuinte.

Aduz ainda que o conceito de tributo e confisco são distintos, pois o confisco é uma sanção que subtrai e aniquila a propriedade enquanto o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito e apenas limita a propriedade.

Para esclarecer o sentido dado pelo autor ao confisco, trazemos a lição de Pawlowsky (2012, p. 52) na qual “o confisco é espécie de penalidade aplicável em decorrência de um ilícito, administrativo ou penal, mediante o devido processo legal, por meio do qual se apreende um determinado bem em prol do Fisco”.

Após estas considerações, destacamos que Nakagaki (2010) e Pawlowsky (2012) evidenciam que o confisco está previsto no ordenamento jurídico e pode ser aplicado, o que se proíbe é “a existência de tributo excessivo, aquele que geraria um efeito de confisco” (Nakagaki, 2010, p.130).

Neste passo, conforme Pawlowsky (2012), o princípio do não confisco significa:

Proibir que o tributo seja utilizado com efeito de confisco, assim, significa vedar às pessoas públicas tributantes que instituem ou majorem tributos de tal modo que eles tenham os mesmos efeitos econômicos correspondentes à absorção da propriedade particular, sem justa indenização, e de modo que essa absorção soe como uma penalidade, injusta, aliás, porque não decorre da prática de qualquer ilícito pelo particular. (Pawlowsky, 2012, p. 56)

No mesmo sentido, Castilho afirma que o confisco tributário está relacionado à ação estatal, ação esta “empreendida pela utilização de tributo, a qual retira a totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato” (Castilho, 2002, p. 39).

Assim, o princípio do não confisco surge como proteção ao direito fundamental à propriedade, proteção esta em face do poder do Estado de tributar a renda e o patrimônio do contribuinte. O artigo 150 da Constituição Federal em seu inciso IV proíbe expressamente a utilização da tributação com efeito confiscatório, em outras palavras, o que se pretende é evitar que

os entes federativos expropriem a propriedade privada do contribuinte através da tributação.

Nakagaki corrobora com tal entendimento e assevera que “ao proteger a propriedade privada, a Constituição proíbe que a tributação comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do cidadão ou que lhe iniba o consumo” (Nakagaki, 2010, p. 133).

Por outro giro, Carrazza doutrina que o conceito de confisco é ambíguo e impreciso, características próprias da linguagem do direito positivo, entretanto pode ser “singelamente definido como a situação que revela, prima face, que o contribuinte está sendo gravado além da conta”.

Da análise do princípio em comento surge a indagação de quando o tributo seria confiscatório, pois o constituinte não fixou critérios para a definição do efeito confiscatório, sendo um conceito indeterminado e devendo ser analisado no caso concreto.

Muito embora o constituinte não tenha fixado critérios para a configuração do efeito confiscatório, tal omissão não prejudica a aplicação do referido princípio. Como dito anteriormente o princípio do não confisco deve ser analisado caso a caso, e nesta análise o parâmetro deve ser a razoabilidade e a capacidade contributiva.

No que diz respeito à razoabilidade, Pawlowsky (2012) citando Marilene Talarico M. Rodrigues:

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição de 1988 em seu art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade para não ensejar a perda de bens. (Pawlowsky, 2012, p. 59)

Na mesma linha de pensamento, Coelho (2015, p. 282) preconiza que “o princípio do não confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade na tributação”.

Quanto à capacidade contributiva como parâmetro para a análise do efeito confiscatório da tributação, Castilho (2002) evidencia que os dois princípios têm estreita ligação, visto que “exigindo-se tributo além da capacidade

contributiva, estará diante de inegável confisco tributário, revelando-se o princípio, portanto, também como uma das formas de graduação da tributação” (Castilho, 2002, p. 93)

Neste sentido, Carrazza (2013, p.113) sustenta que “as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos”, bem como, que o princípio do não confisco entremeia-se com os da capacidade contributiva e, por conseguinte, com o da igualdade.

Assim, os dois princípios estão ligados, considerando que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro para a não confiscatoriedade, já que ao impor ao contribuinte um tributo maior do que ele pode suportar, desrespeitando a capacidade contributiva, este tributo estará sendo confiscatório e conseqüentemente o princípio do não confisco também foi desrespeitado.

Depois de demonstrado que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro para aferir no caso concreto se o tributo tem ou não efeito confiscatório, ressaltamos que esta relação é vínculo de mão dupla, dado que o princípio do não confisco é fundamental para responder a uma das principais questões que envolvem a capacidade contributiva, qual seja: a partir de quando e até quando pode ser considerado a riqueza tributável?

Ricci responde a esta pergunta afirmando que “a imposição tributária deve ser realizada a partir do mínimo existencial, até a margem que não possa ser considerada confiscatória” (Ricci, 2015, p. 108).

Portanto, podemos concluir que a relação entre os dois princípios reside tanto no fato de que o princípio do não confisco é um limite definidor da capacidade contributiva quanto no fato de que na análise do caso concreto para a constatação da configuração do efeito confiscatório deve ser levado em consideração a capacidade contributiva.

Importante sublinhar que vários doutrinadores apontam que a análise da configuração do efeito confiscatório só deve ser realizada nos casos de tributação com finalidade fiscal, podendo ser afastada nos casos de tributação com finalidade extrafiscal, ou seja, nos casos de extrafiscaisidades comportam exceções à aplicação do não confisco. Neste sentido a doutrina aponta como exemplo a carga tributária sobre o cigarro e a bebida alcoólica.

A Capacidade Contributiva e a Extrafiscalidade

Conforme visto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva é corolário da justiça fiscal, tendo um amplo alcance e aplicação, e se relaciona

intimamente com os princípios constitucionais da solidariedade, da igualdade e do não confisco. Destacamos que durante a demonstração da relação do princípio da capacidade contributiva com os referidos princípios constitucionais a extrafiscalidade foi apontada como possível exceção tanto ao princípio da igualdade quanto do princípio do não confisco.

Neste contexto, surgem questões como a extrafiscalidade também é exceção à aplicação do princípio da capacidade contributiva? Os casos em que a extrafiscalidade vai ser aplicada sem a devida análise da capacidade contributiva são compatíveis com a justiça fiscal e com a constituição federal?

Tais questões são fundamentais para o presente trabalho considerando que em alguns casos o princípio da capacidade contributiva aparentemente colide com a extrafiscalidade, principalmente nos casos em que a tributação pretender o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais. Ademais, uma das finalidades das extrafiscalidade é o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais, sendo a redução das desigualdades sociais a partir da tributação adequada, tendo como consequência lógica a inclusão social, o objetivo pretendido pelo presente estudo.

Para melhor compreensão do tema faz-se necessário uma definição adequada da extrafiscalidade para posteriormente analisar as consequências/efeitos da utilização da extrafiscalidade no campo social e econômico.

Regina Costa, com supedâneo em Geraldo Ataliba, define a extrafiscalidade de modo:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. (Costa, 2012, p. 75)

Com o objetivo de definir extrafiscalidade Zilveti traça a diferença entre esta e a parafiscalidade a partir da teoria de Rubens Sousa, aduzindo que “a extrafiscalidade tem uma finalidade regulatória, enquanto a parafiscalidade tem o condão de custear atividades do Estado, no exercício do poder de polícia” (Zilveti, 2004, p.191). Desta distinção, o doutrinador extrai que a extrafiscalidade é uma forma de classificação dos tributos em conformidade com a sua finalidade, destarte seriam tributos extrafiscais os que te finalidade de estimular ou desestimular condutas de acordo com a política de governo.

Conforme Nobre Júnior com a cobrança dos tributos extrafiscais o interesse não é só arrecadar, mas também perseguir “proveito que se manifesta

através da correção de distorções sociais ou econômicas anormais” (Nobre Júnior, 2001, p. 95).

Silva teceu, a respeito, importantes observações:

A extrafiscalidade, pois, pode se manifestar pela majoração da carga tributária ou pela desoneração fiscal, entretanto, deve sempre desestimular qualquer comportamento que não busque a maior efetividade social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. (Silva, 2010, p. 92)

Quanto à extrafiscalidade manifestada através da majoração tributária, cabe ressaltar que sua finalidade não é arrecadar, mesmo que na sua aplicação acarrete o efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos. A verdadeira função dessa maneira é “a realização do bem comum pela efetivação dos direitos fundamentais e, dos princípios constitucionais, pois a tributação representa um instrumento potencialmente eficaz à realização indireta dos direitos fundamentais”. (Silva, 2010, p. 95)

No que diz respeito à extrafiscalidade manifestada por meio da desoneração fiscal, Leão doutrina que esta pode ser implementada por meio de “isenções, benefícios fiscais, parcelamentos, progressividade ou regressividade de alíquotas” (Leão, 2015, p. 34), e afirma que a partir de distinções entre os atores econômicos tem o fito de atingir uma justiça fiscal com desenvolvimento econômico equânime em todas as regiões da nação.

Ainda sobre extrafiscalidade manifestada por meio da desoneração fiscal, Silva vai além do entendimento apresentado por Leão, pois segundo ele, estes mecanismos de manifestação da extrafiscalidade além de ter “a finalidade de assegurar e estimular o desenvolvimento de determinada região ou de determinada atividade, de interesse comum” (Silva, 2010, p. 93), também tem a finalidade de concretizar determinados direitos fundamentais.

Deste modo, para Silva a concretização de direitos fundamentais é objetivo almejado tanto na extrafiscalidade manejada pela majoração tributária quanto pela manejada pela desoneração fiscal, já o estímulo ao desenvolvimento de determinadas atividades ou regiões é objetivo almejado pela extrafiscalidade manejada pela desoneração fiscal.

Cabe ressaltar que na classificação que utiliza como critério a prevalência da função fiscal ou extrafiscal, este critério de classificação não é absoluto, pois, conforme esclarece Ricci (2015, p. 45) “por mais que determinadas espécies tenham maior aptidão fiscal ou extrafiscal, por exemplo, nenhuma

espécie será pura”. Assim, mesmo que um tributo tenha função preponderantemente fiscal pode ser utilizado como ferramenta de implementação de políticas públicas, estimulando ou desestimulando determinadas condutas.

Do mesmo modo, Silva leciona que “qualquer imposição fiscal, trata-se de certa intervenção estatal, razão pela qual se pode afirmar que até mesmo os impostos que visam apenas arrecadar acabam tendo um certo grau de extrafiscalidade” (Silva, 2010, p. 92).

Complementa Leão (2015) que os efeitos fiscais e extrafiscais podem conviver harmoniosamente na mesma norma, evidenciando que “os efeitos não fiscais dos tributos existem em maior ou menor grau na exação, independentemente se estes efeitos não fiscais foram ou não considerados quando da elaboração do enunciado normativo” (Leão, 2015, p. 34).

Estabelecidos os contornos gerais sobre a extrafiscalidade, retomamos a questão da necessidade de respeito ao princípio da capacidade contributiva quando o Estado utiliza tributo com finalidade extrafiscal.

Com efeito, entende Tipke que a capacidade contributiva é incompatível com a extrafiscalidade. A seguinte passagem denota bem esse entendimento:

Um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva. (Tipke, 2002, p. 64)

Reafirma tal posicionamento ao tratar da extrafiscalidade nas contribuições sociais, sustentando que é possível a utilização de contribuições sociais, CSL, o PIS e a COFINS, com finalidades extrafiscais desde que respeitado o disposto no art. 195, § 9º da CF, bem como, que nestas situações não se aplicam o princípio da capacidade contributiva.

Nessa direção é o escólio de Juliana Wernek de Camargo (2008, p. 113) para quem “o princípio da capacidade contributiva cede espaço, quando se trata de tributação extrafiscal, em razão dos objetivos de interesse econômico-social ou cultural que são perseguidos pelo nosso ordenamento jurídico com a instituição do tributo”.

Com apoio na doutrina de Canotilho, ao posicionamento acima Camargo acrescenta que não há conflito entre o princípio da capacidade contri-

butiva e a extrafiscalidade, pois os dois devem ser harmonizados já que os princípios podem ser sopesados e ponderados de acordo com valores e seus pesos.

Conclui que nesta ponderação o princípio da capacidade contributiva cede espaço à outros interesses, que se propõe com a instituição do imposto, tutelados pela Constituição. Destaque-se passagem de Camargo nesse sentido:

É certo que a imposição de tributos extrafiscais não visa à isonomia tributária, realizada pela observância do princípio da capacidade contributiva, mas à igualdade genérica, corolário do princípio republicano. Isto é, busca-se erradicar a pobreza, as diferenças regionais, sociais e culturais, oferecendo-se condições de existência digna a todos. (Camargo, 2008, p. 114)

Em sintonia com a teoria apresentada por Camargo, Canazaro (2015) sustenta que o princípio da capacidade contributiva cederá espaço à concretização de princípios inerentes à orientação de condutas, ou seja, da extrafiscalidade. Aduz, ainda, que “na tributação extrafiscal, há de se promover a igualdade, todavia, o critério a ser adotado não é o da capacidade contributiva, mas sim outros, vinculados ao interesse econômico e social” (Canazaro, 2015, p. 41).

Esse posicionamento encontrou resistência em Buffon e Matos, que, em acurado trabalho científico oportunamente salientaram que “uma vez observados determinados limites, as discriminações perpetradas pela extrafiscalidade não afrontam ao princípio da igualdade” (Buffon; Matos, 2015, p. 194) fundamenta esta teoria no fato de que a extrafiscalidade tem como finalidade concretizar objetivos, princípios e direitos fundamentais previstos na constituição federal. Por conseguinte, a extrafiscalidade deve ser compatível com estes objetivos, princípios e direitos fundamentais, o que evidencia a compatibilidade deste instrumento com o princípio da capacidade contributiva.

Buffon e Matos se utilizam da doutrina de De Mita para demonstrar que a capacidade não é afastada em todos os casos de tributação com finalidade extrafiscal. Vejamos:

Contudo, salienta-se que mesmo na tributação extrafiscal deve ser respeitado o princípio da capacidade contributiva, pois ainda que preordenada a fins extrafiscais, a tributação deve ter como pressuposto um fato relevante do ponto de vista econômico, que se constitua em manifestação de riqueza. (Buffon; Matos, 2015, p. 195)

A esse respeito, Regina Helena Costa em estudo específico sobre o tema, esclarece que existem na doutrina duas correntes, a primeira corrente defende a incompatibilidade do princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade, esta corrente é preexistente à corrente que tenta compatibilizar os dois institutos. Destaca-se que a autora filia-se à segunda corrente dado que “a observância da capacidade contributiva não resta completamente afastada quando da tributação extrafiscal” (Costa, 2012, p. 77).

Neste cerne, expõe que o legislador não pode olvidar-se da preservação dos limites previstos na constituição indissociáveis do princípio da capacidade contributiva, apontado como limites: a manutenção do mínimo vital, o não confisco e direitos constitucionais, pois tais limites “são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco” (Costa, 2012, p. 77).

Para robustecer sua tese a autora analisa a relação entre o princípio da capacidade contributiva e da isenção e da imunidade tributárias, que reportam à extrafiscalidade. Inicia a análise qualificando as isenções como técnicas e políticas e as imunidades como ontológicas e políticas. Evidência que as isenções técnicas e as imunidades ontológicas estão relacionadas à concretização e efetivação da igualdade, logo não colidem com o princípio da capacidade contributiva, já as isenções e imunidades políticas têm como objetivos prestigiar e promover outros princípios constitucionais, bem como beneficiam, eventualmente, pessoas que possuem capacidade contributiva, consequentemente são exceções ao referido princípio.

Notadamente, o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade são diretrizes constitucionais compatíveis devendo ser harmonizados de forma que ambos são aplicados, ou em situações excepcionais um é atenuado em razão do outro, ou seja, mesmo na extrafiscalidade deve ser respeitado a capacidade contributiva e apenas excepcionalmente a extrafiscalidade atenuará a sua eficácia, nos quais os fins almejados pela extrafiscalidade seja o alcance de outra diretrizes constitucionais.

Acrescenta-se, que o princípio da capacidade contributiva inclusive pode ser utilizado para analisar a constitucionalidade de um tributo extrafiscal, ou seja, o princípio da capacidade contributiva limita a utilização da extrafiscalidade.

Na mesma linha de pensamento, Dantas leciona

Adicionalmente às ideias desenvolvidas, a compreensão de como a influência normativa do princípio da capacidade contri-

butiva possui abertura hermenêutica para guiar o uso dos impostos extrafiscais que exprimam finalidade ambiental à medida que diminui a liberdade de conformação do legislador oferta mais uma forma de controlá-los, pautada esta na interferência desse princípio na aferição de constitucionalidade da lei que atribui determinadas faculdades aos Poderes Executivo (v.g., alteração de alíquotas) ou Legislativo (v.g., isenção). Dessa maneira, não somente a impossibilidade de autorização da faculdade de discricionariedade ao agente público mostra-se como possível parâmetro para o controle do uso daqueles impostos, conquanto também se possa verificar se a lei que carrega as condições específicas e objetivas da alteração de seus aspectos quantitativos desobedece a exigências constitucionais extraídas do conteúdo normativo da capacidade contributiva. (Dantas, 2013, p. 111)

Podemos considerar, pelo exposto, que a extrafiscalidade sempre encontrará fundamento no texto constitucional, mas nem sempre terá como objetivo a realização da Justiça Fiscal, entretanto não poderá se olvidar da realização da justiça social, devendo sempre almejar o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais.

Em sendo assim, e tendo-se tratado acerca da conceituação de capacidade contributiva, do princípio da capacidade contributiva, delimitado o seu alcance e a patente relação aos princípios, diretrizes e extrafiscalidade prevista na constituição federal, o próximo capítulo buscará apontar como se aplica o princípio nos tributos indiretos incidentes no alimento como elemento integrante do mínimo existencial de forma a reduzir as desigualdades sociais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida ao longo desta parte da obra permitiu compreender a importância da teoria constitucional de J. J. Gomes Canotilho para a interpretação, densificação e aplicação dos princípios constitucionais, especialmente do princípio da capacidade contributiva. Demonstrou-se que a Constituição não pode ser compreendida como simples conjunto estático de regras formalmente positivadas, mas como verdadeiro sistema normativo aberto, composto por regras e princípios de diferentes graus de densidade e concretização, estruturado a partir de valores fundamentais que orientam todo o ordenamento jurídico.

Inicialmente, verificou-se que a Constituição ultrapassa a ideia de mero documento normativo escrito, apresentando-se como expressão jurídica, política e valorativa do constitucionalismo contemporâneo. A partir dos ensinamentos de Canotilho, constatou-se que o direito constitucional não se limita ao texto formal da Constituição, admitindo a existência de normas implícitas, costumes constitucionais e processos interpretativos capazes de densificar e desenvolver o conteúdo constitucional diante das transformações sociais, políticas e econômicas da sociedade. Nesse contexto, a abertura constitucional revela-se indispensável para a adaptação do sistema jurídico às novas demandas sociais e à concretização dos valores constitucionais.

Posteriormente, demonstrou-se que o sistema constitucional é estruturado a partir da coexistência entre regras e princípios, sendo ambos espécies do gênero norma jurídica. Contudo, evidenciou-se que os princípios possuem características próprias, como elevado grau de abstração, função normogenética, proximidade com a ideia de justiça e capacidade de orientar a interpretação, integração e aplicação do direito. Diferentemente das regras, os princípios comportam ponderação e otimização, permitindo a harmonização entre valores constitucionais aparentemente conflitantes sem que haja exclusão definitiva de qualquer deles.

Também foi possível verificar a relevância da tipologia dos princípios constitucionais apresentada por Canotilho, especialmente no que se refere aos princípios jurídicos fundamentais, princípios políticos conformadores, princípios constitucionais impositivos e princípios-garantia. Tal classificação revelou-se essencial para compreender a posição ocupada pelo princípio da capacidade contributiva dentro do sistema constitucional brasileiro, per-

mitindo concluir que este princípio possui natureza de princípio-garantia, na medida em que estabelece proteção direta ao contribuinte contra tributação excessiva e incompatível com sua condição econômica.

Além disso, constatou-se que a Constituição estrutura-se a partir de princípios constitucionais fundamentais e estruturantes que são progressivamente densificados por subprincípios e regras constitucionais. Assim, o princípio da capacidade contributiva não pode ser interpretado isoladamente, mas em conjunto com outros princípios constitucionais, como os princípios da igualdade, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana e da vedação ao confisco. Essa leitura sistemática demonstra que a capacidade contributiva constitui verdadeiro instrumento de concretização da justiça fiscal e da justiça social.

A partir dessas premissas, verificou-se que a vagueza e a abstração próprias do princípio da capacidade contributiva não retiram sua validade nem impedem sua aplicação concreta. Ao contrário, sua natureza principiológica exige interpretação sistemática e densificação a partir das regras constitucionais, da atividade legislativa, da jurisprudência e das peculiaridades do caso concreto. Nesse sentido, concluiu-se que a capacidade contributiva deve ser compreendida como critério fundamental para a distribuição equitativa da carga tributária, funcionando como parâmetro de realização da igualdade material no âmbito tributário.

Demonstrou-se, ainda, que o princípio da capacidade contributiva possui aplicação ampla no sistema tributário brasileiro, incidindo não apenas sobre os impostos diretos, mas também sobre os tributos indiretos e demais espécies tributárias, ainda que mediante mecanismos distintos de concretização, como a progressividade, proporcionalidade e seletividade. Tais instrumentos revelam-se fundamentais para adequar a tributação às reais condições econômicas do contribuinte e evitar distorções incompatíveis com o Estado Democrático de Direito.

Por fim, a análise da relação entre o princípio da capacidade contributiva e os princípios constitucionais da solidariedade, igualdade e vedação ao confisco permitiu concluir que tais princípios não se excluem, mas se complementam reciprocamente. O princípio da solidariedade fundamenta o dever de contribuir para o financiamento das atividades estatais e para a construção do bem comum, enquanto o princípio da igualdade exige que essa contribuição seja distribuída de forma proporcional às condições econômicas de cada indivíduo. Já o princípio do não confisco atua como limite à tributação exces-

siva, impedindo que a atuação estatal comprometa a dignidade humana, o mínimo existencial e o direito de propriedade.

Dessa forma, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva constitui verdadeiro núcleo estruturante da tributação justa no Estado Democrático de Direito, funcionando simultaneamente como instrumento de justiça fiscal, mecanismo de concretização da igualdade material e limite ao poder de tributar. Sua adequada interpretação e aplicação revelam-se indispensáveis para a construção de um sistema tributário compatível com os valores constitucionais de justiça social, solidariedade, dignidade da pessoa humana e redução das desigualdades sociais.

REFERÊNCIAS

ÁGUA, José Maurício Pereira. **Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática.** In IVA para o Brasil Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Redação Científica – elaboração de TCC passo a passo.** São Paulo: Factash Editora, 2007.

ARAUJO, Ewerton Felipe de Melo. **Impacto da desoneração da cesta básica e do aumento do Programa Bolsa Família sobre a utilidade da classe baixa e nível de focalização do PBF que iguala os efeitos das duas políticas.** 50 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, Recife, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AZEVEDO, Naiara Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal.** 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito.** Porto Alegre: Fabris, 1998.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva.** 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

BRASIL. **Cesta básica.** Disponível em: <https://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica.pdf>. Acesso em: 20 mar de 2017.

_____. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. **Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.html. Acesso em: 20 nov. 2015.

_____. **Lei nº 185, de 14 de janeiro de 1936.** Institue as comissões de salário mínimo. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930->

1939/lei-185-14-janeiro-1936-398024-publicacaooriginal-1-pl.html. Acesso em: 20 abr. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 399, de 30 de abril de 1938.** Aprova o regulamento para execução da Lei n. 185, de 14 de janeiro de 1936, que institui as Comissões de Salário Mínimo. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-399-30-abril-1938-348733-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 20 abr. 2017

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social.** São Paulo: Malheiros, 2001.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais.** Livraria do Advogado Editora, 2009.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CAMARGO, Juliana Wernek de. **O IPTU como instrumento de atuação urbanística.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas tributárias indutoras no federalismo fiscal.** 223 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria Geral do Estado,** Porto

Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, jul./dez. 2015. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22152509-revista-pge-76-integra.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

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

CORREIA, Emanuelle Araújo. **A efetividade dos incentivos fiscais ambientais por meio de políticas públicas para a redução das desigualdades regionais**. 135 f. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade de Marília, Marília, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 165 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

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

GALLI, Marcella. Isenção de impostos sobre alimentos de primeira necessidade. **Revista Aporia**. Campos Gerais, 4 ed., p. 38-45, jul./dez., 2015. Disponível em: <http://www.cescage.edu.br/aporia>. Acesso em: 20 abr. 2017.

GIOTTI, Daniel. **Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária**. In: FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. de; ABRAHAM, M. (Org.). Tributação e justiça fiscal. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

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

GONÇALVES, Sérgio Luiz Agostinho. **A incidência tributária indireta sobre os gêneros alimentícios da cesta básica e suas implicações na administração dos recursos familiares** – Viçosa/MG. 73 f. Tese (Programa de Pós-graduação em Economia) - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2006.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **Capacidade Contributiva Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais**:

mínimo existencial versus não confisco tributário. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

KUNDE, B. M.; PEDROSO, M.; SWAROWSKI, V. C.. **O princípio da solidariedade e constitucionalização do direito privado: uma análise conceitual e usa inter-relação.** In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 6., 2014. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidsp/article/download/11671/1500>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

LEAL, Mônia Clarissa Hennig. **Manual de metodologia da pesquisa para o direito.** 1ª reimpressão. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009.

LEÃO, Celina Gontijo. **ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada.** 144 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MALHEIROS, Carolina Rocha. **A progressividade no impostos (os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) (perfil constitucional).** 206 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MANEIRA, Eduardo. **O princípio da não surpresa do contribuinte.** Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARCON, Giancarla Coelho Naccarati. **Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro.** 146 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2015.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade Contributiva, in Caderno de Pesquisas Tributárias,** vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa.** São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais**. 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do não confisco no direito tributário**. 202 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **Justiça fiscal e progressividade**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limitação à tributação no estado democrático de direito**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PNUD/RDH. **Relatório de desenvolvimento humano 2016 – desenvolvimento humano para todas as pessoas**. N. York, PNUD/ONU, 2016. Disponível em: http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2016_report_spanish_web.pdf. Acesso em: 25 de mar. 2017

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

REIS, Jorge Renato dos; BAGATINI, Julia. **O direito fundamental da solidariedade à luz da constitucionalização do direito privado**. [Editorial]. Revista Jurídica Cesumar - Mestrado, v. 14, n. 2, p. 369-385, jul./dez., 2014. Disponível em: <http://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/download/2779/2428>. Acesso em: 02 de fev. 2017.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre a capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M.. **O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira**. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito (Dignidade, igualdade e progressividade na tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANTOS, Everson Vieira dos. **Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico na Região Metropolitana de Porto Alegre**. 154 f. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social**. 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolsan de. **Ciência política e Teoria Geral do Estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva: social, política e fiscal**, in **Revista de Direito Tributário nº 70**. São Paulo: Malheiros, S.d., p. 27-39.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Espécies tributárias e o mínimo existencial: contributo para o desenvolvimento de um estado fiscal sustentável**. Curitiba: Juruá, 2013.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. **Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.** 369 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SOBRE O AUTOR

Lívio Augusto de Carvalho Santos

É doutorando em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR) e mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC). Especialista em Direito Empresarial e em Ciências Criminais, atua como Coordenador Pedagógico da Escola Judiciária do Tribunal de Justiça do Piauí (EJUD/TJPI), além de coordenador e professor do curso de Direito, docente em cursos de pós-graduação e preparatórios para OAB e concursos públicos. Possui experiência acadêmica e profissional nas áreas de Direito Tributário, Processo Civil, Direito Constitucional, Metodologia Científica, Metodologias Ativas de Ensino-Aprendizagem e Inovações Tecnológicas aplicadas à educação e ao sistema de justiça. É autor e organizador de livros e artigos científicos, parecerista de periódicos jurídicos e avaliador do CONPEDI. Desenvolve pesquisas voltadas à justiça fiscal, capacidade contributiva, tributação e redução das desigualdades sociais, com atuação também em projetos de extensão, formação de magistrados e inovação no ensino jurídico.

ÍNDICE REMISSIVO

A

ambiguidade 23, 31, 34
âmbito tributário 10, 32, 53

C

carga tributária 10, 23, 29, 30, 34, 45, 47, 53
censura 24
cidadania 35, 36, 37
constitucionais 10, 11, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 22, 24, 30, 34, 46, 47, 50, 51, 52, 53, 54
constituição 13, 14, 15, 17, 19, 20, 21, 22, 24, 30, 36, 39, 46, 49, 50, 51

D

democrático 15, 20, 56, 59, 60
desigualdades 19, 30, 34, 35, 36, 40, 46, 51, 54, 57, 62
desoneração fiscal 47
dignidade 11, 22, 35, 36, 53, 54, 56
direito 10, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 31, 33, 36, 37, 39, 43, 44, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61
direitos 10, 18, 32, 33, 35, 36, 47, 49, 50, 56, 57
direitos fundamentais 10, 18, 36, 47, 49, 57
documento 10, 13, 14, 52
documento constitucional 13, 14

E

econômica 10, 11, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 33, 38, 41, 43, 53

estatal 10, 36, 43, 48, 54

extrafiscalidade 11, 34, 40, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 56

F

fiscal 11, 12, 20, 22, 23, 27, 29, 32, 34, 37, 45, 46, 47, 48, 53, 54, 56, 57, 59, 60, 62

fraternidade 35

G

genérica 30, 35, 49

I

igualdade 10, 11, 12, 32, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 45, 46, 49, 50, 53, 54, 55, 56, 58, 60

ilícito 43, 60

impostos 10, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 36, 38, 41, 48, 51, 53, 57, 58

instrumento 10, 11, 12, 20, 33, 34, 41, 47, 49, 53, 54, 56, 59

J

jurídica 11, 15, 17, 18, 20, 26, 30, 52

jurídicas 10, 13, 14, 16, 17, 22, 36

jurídico 10, 13, 14, 15, 16, 17, 20, 24, 29, 30, 36, 38, 39, 43, 48, 52, 58, 62

jurídicos 16, 18, 19, 30, 52, 62

jurisprudencial 10, 21, 22

justiça 11, 12, 15, 16, 17, 20, 22, 24, 27, 29, 32, 34, 37, 40, 41, 45, 46, 47, 51, 52, 53, 54, 55, 57, 59, 61, 62

justiça fiscal 11, 12, 20, 22, 27, 29, 32, 34, 37, 45, 46, 47, 53, 54, 57, 59, 62

L

legislador 16, 18, 19, 20, 22, 25, 26, 27, 31, 40, 41, 42, 48, 50, 51, 57

legislativa 10, 21, 22, 53

N

normas 10, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 24, 31, 32, 52, 55

normas jurídicas 10, 17

normogenética 16, 17, 52

O

ordenamento jurídico 10, 13, 16, 24, 30, 43, 48, 52, 58

P

patrimônio 25, 28, 33, 42, 43, 44

pluralidade 15

políticas 10, 19, 35, 48, 50, 52, 55, 57

políticos 18, 19, 52

princípio 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 58, 60

princípios constitucionais 10, 11, 12, 16, 18, 19, 20, 22, 34, 46, 47, 50, 52, 53

princípios normativos 19

R

riqueza 19, 23, 25, 29, 30, 39, 45, 49

S

serviços 6

sistema 6

sistema jurídico 10, 15, 16, 17, 36, 38, 39, 52

sistema normativo 10, 15, 52

sociedade 14, 15, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 52

solidariedade 11, 12, 15, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 42, 46, 53, 54, 55, 58, 59, 60

T

tributação 23, 24, 26, 27, 28, 30, 31, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 53, 54, 56, 58, 59, 60, 62

tributária 10, 23, 25, 27, 29, 30, 32, 34, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 45, 47, 49, 53, 55, 56, 57, 59, 60, 61

tributárias 11, 31, 32, 45, 50, 53, 56, 60

tributário 10, 23, 25, 26, 27, 28, 32, 33, 36, 37, 38, 42, 43, 45, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61

tributos 11, 22, 25, 28, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 41, 42, 43, 44, 46, 48, 49, 51, 53, 56

CONSTITUIÇÃO
da República
Federal do Brasil
de 1988

ART. 143

As entidades de direito público, de direito privado ou os serviços públicos poderão ser contratadas pelo Poder Público para a prestação de serviços ou para a execução de obras, mediante licitação, sob o regime de preço fixo, preço variável ou preço unitário, observado o disposto nesta Lei.

As entidades de direito privado poderão ser contratadas pelo Poder Público para a prestação de serviços ou para a execução de obras, mediante licitação, sob o regime de preço fixo, preço variável ou preço unitário, observado o disposto nesta Lei.



AYA EDITORA
2026