

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ
INSTITUTO DE ESTUDOS EM DIREITO E SOCIEDADE
FACULDADE DE DIREITO**

DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
a capacidade contributiva e a disponibilidade de renda

VITÓRIA GARCIA DE ALMEIDA LIRA

**MARABÁ
2022**

VITÓRIA GARCIA DE ALMEIDA LIRA

DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
a capacidade contributiva e a disponibilidade de renda

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para lograr aprovação na disciplina de Monografia Jurídica I, e requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, do Instituto de Estudos em Direito e Sociedade, da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará – UNIFESSPA.

Orientador: Prof. Me. Edieter Luiz
Cecconello

MARABÁ

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
Biblioteca Setorial Josineide da Silva Tavares

L768d Lira, Vitória Garcia de Almeida
Direito tributário brasileiro: a capacidade contributiva e a disponibilidade de renda / Vitória Garcia de Almeida Lira. — 2022.
50 f.

Orientador(a): Edieter Luiz Ceconelo.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará, Campus Universitário de Marabá, Instituto de Estudos em Direito e Sociedade, Faculdade de Direito, Curso de Bacharelado em Direito, Marabá, 2022.

1. Direito tributário. 2. Tributos. 3. Contribuições (Direito tributário). 4. Renda. I. Ceconelo, Edieter Luiz, orient. II. Título.

CDDir.: 4. ed.: 341.39

Elaborado por Miriam Alves de Oliveira – CRB-2/583

**DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
a capacidade contributiva e a disponibilidade de renda**

por

VITÓRIA GARCIA DE ALMEIDA LIRA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em 17 de junho de 2022 como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito. O(a) candidato(a) foi arguido(a) pela Banca Examinadora composta pelos examinadores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho _____.

Me. Edieter Luiz Cecconello
Prof.(a) Orientador(a)

Dr. Roberto Leonardo da Silva Ramos
Professor Examinador

Dr. Jorge Luis Ribeiro Dos Santos
Professor Examinador

Dedico este trabalho ao meu pai (*in memoriam*), maior exemplo de vida que tive, quem sempre esteve tão presente em minha vida, me apoiando e apontando a melhor direção a seguir. Através de sua vida pude ver ser possível amar como Cristo amou e ama a Igreja. As incontáveis horas de trocas de ideias e ensinamentos valeram a pena.

AGRADECIMENTOS

Certamente estes parágrafos não irão atender a todas as pessoas que fizeram parte dessa importante fase de minha vida. Portanto, desde já peço desculpas àquelas que não estão presentes entre essas palavras, mas elas podem estar certas que fazem parte do meu pensamento e de minha gratidão.

Primeiramente agradeço a Deus. Tudo o que eu fiz, tudo o que eu tenho, tudo o que eu sou, devo ao Senhor, meu bom Deus. O que sou hoje só é possível porque Ele deu Seu filho para morrer em meu lugar. Isso é Graça, favor imerecido!

Sou grata à minha mãe por sempre investir em minha educação, me incentivar e acreditar que eu seria capaz de superar os obstáculos que a vida me apresentou.

Ao meu marido, meu eterno namorado, pela compreensão e paciência demonstrada durante todo o curso e principalmente o período de produção do presente TCC. Foi através de você, Wellington, que Deus me deu nossas duas inspirações para prosseguir, nosso amorzão Emanuel e nossa princesa Ana Clara.

Claro que eu não poderia deixar de agradecer ao meu grupo eterno de trabalhos por cada contribuição e todos os momentos juntos.

Aqui segue o clichê de que se tornou família, mas nos momentos que precisei, estavam dispostos e disponíveis a me ajudar, não me deixando retroceder e sempre me mostrando o quanto eu sou capaz. Obrigada, família Romoaldo Oliveira Advogados Associados.

Agradeço a todo corpo docente da UNIFESSPA que dedica sua vida para transmitir o conhecimento adquirido, e formam não apenas profissionais, mas pessoas melhores. Gratidão especialmente ao Prof. Edierter por ter aceitado o desafio de me orientar, pela paciência que teve comigo, por não ter desistido apesar dos meus momentos, e pela dedicação do seu escasso tempo ao meu projeto de pesquisa.

Com toda certeza não poderia deixar de dedicar um espaço especial nos agradecimentos aos meus amigos Swmayha e Felipe Inácio. Muito além de um espaço reservado aqui, vocês moram em meu coração, e jamais conseguirei expressar tamanha gratidão que tenho por vocês. Vocês são os amigos mais chegados que irmãos de Provérbios 18:24.

O meu reconhecimento a todos vocês, pois acredito que sem o apoio que tive seria muito difícil vencer esse desafio.

Enfim, a todos os que por algum motivo contribuíram para a realização desse projeto.

“Logo, assim como por meio da desobediência de um só homem muitos foram feitos pecadores, assim também por meio da obediência de um único homem muitos serão feitos justos.”
(Romanos 5:19)

RESUMO

Há tempos o Brasil é conhecido pela alta carga tributária que possui. Tal fama muitas vezes precede o país a nível mundial, tornando características positivas quase nulas. A bem da verdade, o que se vive hoje é reflexo do passado, da gênese do Estado. Aqui, o trabalho expõe as origens históricas do direito tributário mundialmente e no Brasil, desde o período pré-colonial e se propõe a responder se há justiça tributária no direito tributário brasileiro segundo a renda do contribuinte. É feito um apanhado de momentos que apontam diretamente o desrespeito à capacidade contributiva da população prejudicando o mínimo existencial. Isso ocorre porque ao analisar a história do direito tributário é possível notar a inobservância da capacidade de contribuir e da disponibilidade de renda do contribuinte, de modo que advenha o sentimento de opressão tributária. Considerando a narrativa histórica da gênese tributária no país, o trabalho expõe críticas, principalmente devido a amplitude que o sistema tributário envolve, atingindo diretamente vários setores da sociedade.

Palavras-chave: Tributos; Capacidade contributiva; Disponibilidade de renda; Mínimo existencial.

ABSTRACT

Brazil has long been known for its high tax burden. Such fame often precedes the country globally, making positive traits almost nil. In fact, what is experienced today is a reflection of the past, of the genesis of the State. Here, the work exposes the historical origins of tax law worldwide and in Brazil, since the pre-colonial period and proposes to answer whether there is tax justice in Brazilian tax law according to the taxpayer's income. A survey of moments is made that directly point out the disrespect for the population's ability to pay, harming the existential minimum. This is because when analyzing the history of tax law, it is possible to notice the failure to observe the taxpayer's ability to contribute and the availability of income, so that the feeling of tax oppression arises. Considering the historical narrative of the tax genesis in the country, the work exposes criticisms, mainly due to the breadth that the tax system involves, directly affecting various sectors of society.

Keywords: Taxes; Contributory capacity; Income availability; Existential minimum.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
2	O DIREITO TRIBUTÁRIO	12
2.1	O Direito Tributário no Brasil	15
2.2	O Direito Tributário e a Constituição brasileira de 1988	20
3.	PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	26
3.1.	Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal	28
3.2	Princípio da Anterioridade	32
3.3	Princípio da Irretroatividade	35
3.4	Princípio da Uniformidade Geográfica ou Uniformidade Tributária	36
3.5	Princípio da Vedação de Confisco	38
3.6	Princípio da Isonomia	39
4	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X DISPONIBILIDADE DE RENDA	40
4.1	O princípio da Capacidade de Contribuir	40
4.2	(In)disponibilidade de Renda	44
	CONCLUSÃO	50
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicação do princípio da capacidade contributiva perante a norma jurídica brasileira, discutindo os critérios que levam à definição do perfil contributivo diante do cenário nacional, e se de fato referido princípio tem eficácia econômica-social.

Para aferir a eficácia necessária, será abordado o histórico do Direito Tributário no mundo e ressaltados alguns acontecimentos ao longo da história que contribuíram para a formação dessa ciência jurídica de desenvolvimento contínuo. De modo semelhante, será relatada a gênese do Direito Tributário no Brasil que, como será visto, está intrinsecamente presente desde a descoberta do país, ainda quando da chegada da colônia portuguesa.

Foi utilizado o método científico qualitativo para construção do trabalho, promovendo revisão teórica e jurisprudencial sobre conceitos essenciais do tema com análise de casos e estudos correlacionados à temática deste trabalho. Demonstrar-se-á se os critérios adotados de fato elegem contribuintes suficientemente capazes de realizar o pagamento dos impostos cobrados sem prejuízo de sua subsistência e garantia de direitos fundamentais.

Após análise histórica, jurisprudencial e conceitual, restará patente a falta de justiça distributiva no ordenamento jurídico brasileiro, além do fato de que estamos distantes do alcance da referida justiça e do ideal constitucional da dignidade da pessoa humana, ao menos através do mínimo existencial, que nos é pregado.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO

Observando os registros históricos é possível notar o estabelecimento de imposições tributárias em épocas distintas, através de instituições diversas, bem como por variadas autoridades. Fato é que, bastaram as primeiras organizações em sociedade para se perceber a necessidade de organização financeira/tributária, estabelecida inicialmente por meio de costumes e posteriormente através da Lei.

A tributação está intimamente ligada ao desenvolvimento da civilização e da necessidade de os seres humanos organizarem-se coletivamente. Nesse sentido, J. M. Othon Sidou ensina que o tributo, enquanto “contribuição impositiva de ordem econômica”, passou a ser praticado ainda no primeiro estágio da civilização, quando, em razão da necessidade de garantir a própria subsistência, o homem passou buscar seus recursos indispensáveis fora de seu “*habitat primitivo*”¹.

Assim, de acordo com o autor, “o homem (...) entrou em choque com outros agrupamentos, de sorte que os primeiros tributos devem ter sido exigidos no intuito de defesa comum e para ressarcimento após a apropriação (*occupatio*)”². Dessa forma, no período neolítico, quando a agricultura substituiu a caça, e o nomadismo dá lugar ao sedentarismo, com o surgimento de aldeias, ou seja, de agrupamentos organizados coletivamente, é que surge o conceito de tributo.³

Na Índia, o Código de Manu, do século 13 a.C., menciona a tributação em diversos artigos, estabelecendo normas que até hoje são adotadas pela maioria dos ordenamentos jurídicos, a exemplo das isenções em favor de certas pessoas em razão de determinadas condições físicas, bem como a “intransmissibilidade do ônus fiscal do pai ao filho por morte daquele”⁴. Vislumbra-se, no referido código, até mesmo o emprego do tributo em sua função extrafiscal, de forma que, à época, a Índia, que

¹ SIDOU, J. M. Othon. **Os Tributos no Curso da História**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Vol. 18, p. 133 a 152, 2000. p. 135

² *Ibidem*, p. 135

³ *Ibidem*, p. 135

⁴ *Ibidem*. p. 136

apresentava certo desenvolvimento fabril, opôs embargos fiscais à importação de mercadorias estrangeiras têxteis, conforme leciona J. M. Othon Sidou⁵.

Na Pérsia, Ciro, no século 6 a.C, criou “uma civilização à base de avançada organização político-administrativa”⁶. Os sátrapas (ou governadores) instituídos sobre os reinos conquistados recolhiam tributos ao império medo-persa. Nesse cenário, Ciro criou o primeiro serviço de correio, e seu sucessor instituiu o que hoje é conhecido por taxas, ou criar um “tributo devido em contraprestação de serviço público, ao fixar em 1 (uma) dracma (grego) cada carta confiada à repartição postal”, conforme leciona J. M. Othon Sidou⁷.

Na Idade Média, embora as contribuições compulsórias fossem impostas sob alegação de favorecer o bem comum, os tributos não eram pagos exatamente para os Estados, mas sim para o senhor feudal. Dessa forma, na prática, a contribuição não tinha caráter fiscal. As riquezas do rei, governador, senhor feudal, ficavam misturadas ao erário.

Ainda que os impostos fossem estabelecidos sob a rubrica de favorecer o bem coletivo, na prática quem estava no poder que fazia o uso das contribuições, de modo que os cobradores de impostos não eram bem vistos socialmente. A Bíblia mesmo relata sobre Zaqueu, publicano cobrador de impostos, que recolhia impostos em valores exorbitantes e repassava os valores aos cofres de Roma. Exatamente pelo papel que exercia, era odiado pelo povo, considerado ladrão e comparado a prostitutas

O fato é que historicamente muitos são os acontecimentos que corroboram a existência de tributação, seja ela na forma de tributos, de taxas, de maneira formal ou informal, e ainda sob diversas justificativas. Seria preciso dedicar dezenas de páginas para descrever os acontecimentos mundiais que contribuíram para o desenvolvimento do direito tributário.

⁵ *Ibidem*, p. 136

⁶ *Ibidem*, p. 136

⁷ *Ibidem*, p. 137

A noção de tributo mais aproximada com a que temos hoje veio com o surgimento dos Estados Nacionais, na Europa, e consolidada principalmente com a Revolução Francesa.

Quando se fala de direito tributário é praticamente impossível não remeter à Revolução Industrial do século XVIII, pois além do surgimento da indústria e desenvolvimento da tecnologia, foi nesse período que houve a consolidação do processo de formação do capitalismo⁸. Através da Revolução Industrial diversas transformações econômicas, sociais e tecnológicas advieram.

Assim, convém asseverar que o direito tributário sempre esteve presente na sociedade, e durante a maior parte do tempo como um mecanismo de intervenção estatal no domínio econômico e social, sendo que hodiernamente, ao menos no Brasil, teoricamente, passa a ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.⁹

Ressalte-se que o direito tributário está em constante evolução, e os fatores que comandam o desenvolvimento são diversos.

Engana-se quem pensa que a Revolução Industrial ficou no passado. Nos tempos modernos também podemos falar sobre a Revolução Industrial, que muitos estudiosos consideram estarmos passando pela quarta. Nesse sentido, Guilherme Dourado Aragão Sá Araújo (2018) pontua:

A própria moeda de troca passa a ser digital, com transações quase imediatas e criptografadas. O serviço objeto do contrato também pode ser prestado online. Mesmo a compra e venda de bens corpóreos pode ser realizada sem qualquer deslocamento físico, graças à impressão 3D. Essa tecnologia fortalece mercados paralelos sobejamente lucrativos. Protegidos de qualquer regulamentação oficial, florescem a produção e o comércio ilegais de armas de fogo, estas, inclusive, podendo ser impressas em impressoras 3D domésticas (GREENBERG, 2016, online; ROMANI, 2016, online).¹⁰

⁸ SILVA, Daniel Neves. "**Revolução Industrial**"; Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/historiag/revolucao-industrial.htm>. Acesso em 03 de junho de 2022.

⁹ RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário**. 14^a ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2020, p. 40.

¹⁰ GREENBERG e ROMANI apud ARAUJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: Análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva**. Centro Universitário Católica de Quixadá/CE - Unicatólica; Universidade de

Resta inconteste que o direito tributário sempre esteve presente no mundo. Decerto que a nomenclatura não foi todo tempo “direito tributário” e como o Direito, tem um desenvolvimento contínuo, apresentando feições diversas no tempo e no espaço, até mesmo porque são épocas diferentes, com características e instituições distintas¹¹.

2.1. O Direito Tributário no Brasil

A origem em si do direito tributário no Brasil é passível de controvérsia. Todavia, considerando as diversas formas de tributação, não somente no sentido de pagamento de tributos em espécie, aqui defendemos que a tributação começou a ser praticada no Brasil no período pré-colonial.

Assim, patente que o direito tributário está presente desde os primórdios, e assim como nos demais momentos da história, não começou na forma de cobrança em espécie de contribuições, tributos ou taxas. A bem da verdade, àquela época o “direito pátrio” era espécie de produto de importação, de modo que era exigido ao colonizado que o tivesse¹².

Além disso, o acervo de riqueza natural existente no Brasil, descrito por Pero Vaz de Caminha, contribuiu para que os portugueses se aproveitassem de tal acervo para praticar “opressão tributária” através da exploração do Pau-Brasil, de modo que era devido o pagamento de cruzados anualmente à Coroa portuguesa pela cessão dos direitos de exploração. O quinto do pau-brasil foi o primeiro imposto cobrado no

Fortaleza – Unifor. Publicado em 30.04.2018. 1 ed., v. 9. Economic Analysis of Law Review. Disponível em <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>>. Acesso em: 03 jun. 2022.

¹¹ VIEIRA, Dinavani Dias. **O direito Tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988**. Disponível em <[https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988#:~:text=A%20constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988%2C%20vigente,o%20imposto%20\(%C3%A9%20vedada%20a](https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988#:~:text=A%20constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988%2C%20vigente,o%20imposto%20(%C3%A9%20vedada%20a)>. Acesso em: 25 maio 2022.

¹² MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário**. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario#:~:text=O%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%2C%20como%20os,fazer%20frente%20%C3%A0s%20necessidades%20coletivas>. Acesso em: 18 maio 2022.

Brasil¹³. Ele recebeu esse nome porque correspondia a 20% (um quinto) do que era extraído. A alíquota era considerada tão alta e odiada pelos contribuintes, que acabaram por apelidar de “O Quinto dos Infernos”.

Posteriormente a história relata outros produtos estabelecidos como impostos. Quando das capitânicas hereditárias, por exemplo, nos anos de aproximadamente 1532 a 1548, lucros para o Rei, Capitão-Mor e ao governador eram gerados a partir da produção da cana-de-açúcar. Nesse sentido, pontua Balthazar (2005, p. 37, 38):

Assim, novos tributos, cobrados pela Coroa, surgiram no Brasil, como aponta Roberto C. Simonsen. Os principais foram:

1. monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas;
2. direito das alfândegas reais, relativo a mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas que davam à costa. Em geral, correspondiam a 10% do valor total destas;
3. o quinto dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre etc.);
4. dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.¹⁴

Geralmente os tributos eram pagos em espécie, e não havia uma gestão do que era arrecado para fins de aplicação na necessidade comum. Aliás, era notória a desorganização. Mesmo assim, os responsáveis por fazer a arrecadação dos impostos tinham liberdade para realizar cobranças, inclusive para punir os infratores. Além disso, nesse período também havia grande escravização dos índios, que eram considerados propriedade de seu senhor e poderia ser comercializado. Os escravos também funcionavam como moeda de troca e produto, tendo sido grande fonte de tributos.

O sistema das capitânicas hereditárias continha tamanha opressão tributária e maneira de cobrar abusiva, que logo os “oprimidos” (obrigados a contribuir) criaram formas de burlar a Coroa, dando fim às Capitânicas Hereditárias. Por outro lado, deu-se início ao período do Governo-Geral, estatuindo ao Provedor-Mor “a superintendência e fiscalização dos negócios da Real Fazenda, inclusive zelar pela

¹³ BALTHAZAR. Ubaldo César. **História do tributo no Brasil**. 1 ed. Florianópolis: Editora Fundação Boiteux, 2005.

¹⁴ SIMONSEN, 1962, *apud* BALTHAZAR. Ubaldo César. **História do tributo no Brasil**. 1 ed. Florianópolis: Editora Fundação Boiteux, 2005. p. 37, 38, *apud*.

arrecadação do dinheiro público”¹⁵. Na verdade, o Provedor-Mor era a pessoa de confiança do Rei e inúmeras eram suas funções, inclusive de prover os cargos públicos.

Com o intuito de organizar a administração fiscal, nesse período também foram criados novos órgãos, como a Alfândega, os Armazéns Gerais, o Conselho Ultramarino e o Conselho da Fazenda. Entretanto, o Provedor-Mor ainda era quem detinha autoridade fiscal, inclusive sobre as cobranças, que fazia de forma abusiva e sem respeito à capacidade contributiva.

Nesse período também foram estabelecidas as primeiras isenções fiscais, mas obviamente quando do interesse lusitano. Apesar do avanço na criação de órgãos para administrar o fisco, as contribuições ainda eram destinadas às famílias reais, sendo realizados gastos extrafiscais para custeio de casamento de príncipe, por exemplo. Ressalte-se que muitos dos órgãos criados à época, temos até hoje, com o funcionamento aperfeiçoado e até mesmo com nomes distintos de quando formados, como a Receita Federal e as Alfândegas.

Um passo à frente na história, é chegada a União Ibérica (entre 1580 e 1640), quando o Brasil passa a ser controlado pelo império espanhol, novos impostos são criados e exigidos de toda população, até mesmo as igrejas. Não havia distinção da população para a cobrança de impostos, todos eram cobrados da mesma forma, independente de sua disponibilidade de renda ou capacidade contributiva, o que gerava revolta no povo. A administração espanhola fracassou, foi dissolvida e novamente Portugal assumiu a administração da colônia.

Diante da análise da história do Direito Tributário brasileiro será observada carga tributária excessiva, política opressiva e violenta, e inobservância da baixíssima capacidade contributiva dos colonos, ao passo que as riquezas naturais eram a principal fonte de renda dos portugueses.

¹⁵ MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário**. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario#:~:text=O%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%2C%20como%20os,fazer%20frente%20%C3%A0s%20necessidades%20coletivas>. Acesso em: 18 maio 2022.

No entanto, diante da rigidez fiscal, todo o sistema estava em decadência, de modo que mais à frente resultou na Conjuração Mineira (1789) e outros conflitos mais radicais. A bem da verdade, a história tributária do Brasil no período colonial não é difícil de ser resumida. Havia opressão sobre os colonos, tributação excessivamente confusa e injusta, cobrando impostos mais de uma vez sobre o mesmo produto e sem distinção de quem o pagaria ou de sua capacidade, ao passo que gerava revoltas e manifestações dos colonos.

Com a Proclamação da Independência do Brasil, em 07 de setembro de 1822, por muito tempo o Brasil permaneceu funcionando da mesma maneira que anteriormente, visto que era o modelo de gestão conhecido e o quadro caótico estabelecido de crise política e econômica. A Constituição de 1824 não foi suficiente para estabelecer a ordem tributária e limitar as competências. Com a Proclamação da República em 1889, a Constituição de 1891 veio trazendo muitas mudanças em todo o território e em diversos contextos, através do estabelecimento de competência da União e dos Estados sobre os tributos e por concretizar direitos trabalhistas, uma vez que a escravidão foi abolida.

Mais a frente, com a Lei do Orçamento nº 4625 de 1922, o Imposto de Renda foi instituído no Brasil, embora já cobrado desde o Império. Poucos anos depois, muitos ainda são os marcos que estabelecem mudanças na economia, logo tributação, como o golpe de Estado, o Governo militar, entre outros, que permaneciam com má distribuição de renda entre a população e pouca observância à capacidade contributiva.

Com a Constituição de 1946, por sua vez, embora tenha sido acolhida a ideia de Reforma Agrária através da justa distribuição da propriedade, não houve alteração tão significativa no sistema tributário.

O sistema tributário alcançado pela promulgação da Constituição de 1946 teve uma melhoria, na teoria, ao se preocupar com as classes menos favorecidas estabelecendo que “eram imunes ao imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e

tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica¹⁶. Na realidade, todavia, embora a imunidade estivesse prevista no art. 15, §1º da referida Constituição, o dispositivo nunca foi aplicado.

Após a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, em 1966, através da Lei nº 5.172, surgiu o Código Tributário Nacional, fruto de um anteprojeto de responsabilidade de Rubens Gomes de Souza. O próprio sítio eletrônico da Receita Federal pondera que:

A Emenda Constitucional nº 18/1965 instituiu um sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico em vez do sistema anterior, de origem política, com autônomos sistemas tributários federal, estadual e municipal. A legislação dos Estados e Municípios não tinha vínculo com a nacional e era concebida para aumentar as suas competências e alcançar mais receita. O Brasil passou a ter um sistema tributário nacional.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 18/1965, o Imposto de Consumo foi transformado no Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto do Selo foi extinto e criado o Imposto sobre Operações Financeiras. Foram instituídos impostos especiais sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país.

O imposto de renda não ficou fora da reforma tributária ocorrida no país na metade da década de 1960. Diversas alterações se procederam:

1. Extinção do imposto cedular, dos adicionais de proteção à família e de privilégios na isenção de rendimentos;
2. Nova estrutura da administração tributária;
3. Nova apuração do imposto em face das alterações na legislação;
4. Valores atualizados pela correção monetária;
5. Pagamento de Imposto de Renda nos bancos;¹⁷

O Código Tributário Nacional foi de suma importância para sistematizar e consolidar o Direito Tributário brasileiro. O CTN ainda em vigor no Brasil, mesmo após a promulgação da CRFB/88, é considerado antiquado, não suficiente para as demandas dos tempos atuais, sobretudo porque foi criado por pensadores que “defendiam um estado mínimo, com controle rígido dos gastos públicos. Criaram um sistema tributário positivista, formalista e com base de arrecadação pequena.”¹⁸

¹⁶ BALTHAZAR, *op. cit.*, p. 126.

¹⁷ BRASIL. **O Código Tributário Nacional**. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/Textos/1966/3.htm?InFram#:~:text=O%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional,instituiu%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional.>> Acesso em: 08 jun. 2022.

¹⁸ CARDOSO, Mauricio. **Código Tributário faz 40 anos clamando por substituto**. Revista Consultor Jurídico, Publicado em 12 ago. 2006. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-ago-12/codigo_tributario_faz_40_anos_clamando_substituto>. Acesso em: 06 jun. 2022.

2.2. O Direito Tributário e a Constituição brasileira de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988 é o guia do direito nacional, hierarquicamente superior às demais ordens normativas, de modo que todo o ordenamento jurídico obedece aos preceitos ali estabelecidos. No que tange a matéria tributária, os artigos 145 a 162 da CRFB/88 dispõem sobre o sistema tributário nacional.

Importante desde já destacar que a nossa Lei Maior não cria taxas, tributos ou contribuições de melhoria, mas atribui competências tributárias, determinando quem pode criá-los e os limites de atuação. Além disso, prevê os parâmetros de aplicação fiscal e a classificação dos tributos.

Uma vez que estabelecidos parâmetros históricos de momentos anteriores, também se faz necessário salientar que desde a promulgação da CRFB/88, a questão tributária passou por sucessivas modificações através de emendas constitucionais, que ao todo contam 10 (dez).

Por meio das Emendas Constitucionais foram inseridas diversas alterações¹⁹, dentre elas, mas não se limitando:

- Previsão da substituição tributária progressiva e nova disciplina aos impostos estaduais – EC nº 3/93;
- Facultatividade do Município referente à instituição do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, além da previsão de ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel – EC nº 29/2000;
- Nova disciplina às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, bem como do ICMS – EC nº 33/2001;

¹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

- Instituição da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal – EC n° 39/2002;
- Instituição de regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios – EC n° 42/2003;
- Mudanças no princípio da anterioridade especial, ao Imposto Territorial Rural e ao Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) – EC n° 42/2003;

A Emenda Constitucional editada que mais modificou o Sistema Tributário foi a de n° 42/2003, que, entre outras coisas, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais tributárias, principalmente referentes ao tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte. Diversas foram as alterações trazidas pela referida EC, tamanhas que fizeram a EC ser conhecida por reforma constitucional tributária pontual²⁰.

As próximas linhas irão se ater especificamente quanto às limitações ao poder de tributar expressas no texto constitucional.

Como por diversas vezes fora afirmado que a imposição de tributos era feita sob a rubrica de beneficiar o bem comum, na prática não era como ocorria. Assim, por meio da Constituição Federal são outorgados poderes e limitada atuação de cada um deles. Ao menos no Estado Democrático de Direito tal qual descrito no preâmbulo constitucional²¹, o Estado somente se legitima quando voltado para o bem comum, e no que tange os aspectos tributários, para assegurar os valores supremos da sociedade são necessárias limitações ao poder de tributar outorgado aos entes estatais.

A CRFB/88 não cria tributos, porém, por meio de lei ordinária ou complementar, legitima organismos estatais para que o façam. Dessa forma, a Carta Magna distribui competências tributárias e aponta os limites de atuação de cada

²⁰ BALTHAZAR, *op. cit.*, p. 189.

²¹ BRASIL, *op. cit.*, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

entidade. O intuito do estabelecimento dos limites é garantir segurança jurídica ao particular, seja ele pessoa física ou jurídica. No entendimento de Luiz Emygdio da Rosa Junior:

As limitações ao poder de tributar representam uma proteção constitucional ao contribuinte contra um excessivo poder impositivo pelo Estado. Daí serem consideradas **garantias mínimas** a serem observadas pelo legislador ao instituir ou majorar tributos, definir suas hipóteses de incidência, fixar suas alíquotas e bases de cálculos, determinar os sujeitos passivos da obrigação tributária, etc.²² **(grifei)**

Sobre o tema, Tavares pontua:

Nosso país não cria tributos quem quer, mas somente quem recebeu explícita autorização para fazê-lo. Essa autorização, graças a rigidez e exaustividade de nosso Sistema Tributário Nacional, há de ser sacada do bojo da Lei das Leis, isto é, do texto constitucional. Daí uma característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, **nossa Constituição não cria tributos, ou seja, não é uma carta de incidência, ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência.**²³ **(grifei)**

Com a ponderação anterior, perceptível que ao mencionar limitação ao poder de tributar automaticamente somos remetidos às competências tributárias, ou seja, a distribuição de competências para os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), conforme o Título VI – Da Tributação e Orçamento, art. 145 e seguintes da CRFB/88²⁴. Os poderes outorgados constitucionalmente, em regra, não podem ser delegados a terceiros e devem seguir estritamente o que dispõe o Carta Magna, sob pena de as ações praticadas serem apontadas como inconstitucionais. Para exemplificar, vemos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. **LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR. ICMS. RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO NA CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL NA FORMA DA LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE NA CONCESSÃO UNILATERAL. PROCEDÊNCIA.** 1. **As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações ao poder de tributar,** com a consagração de princípios, imunidades, restrições e possibilidades de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. 2. A deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de

²² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de direito financeiro e direito tributário.** 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 222.

²³ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário,** 2005, p.39

²⁴ BRASIL, *op. cit.*, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

ICMS é exigência direta do texto constitucional, assim como a observância da disciplina constante na lei complementar, que constitui uma das matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional, no sentido de desrespeito ao equilíbrio federativo (guerra fiscal). 3. Desrespeito à alínea g do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal em decorrência da concessão unilateral de isenção fiscal no ICMS pela Lei estadual de Santa Catarina 11.557/2000. 4. Medida cautelar confirmada. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.²⁵ **(grifei)**

Os artigos 150 a 152 da CRFB/88 compõem a Seção que expressamente estabelecem as limitações ao poder de tributar. Vale salientar, todavia, que o controle expresso faz parte de um rol exemplificativo, isto que o próprio artigo 150 estabelece que são “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”²⁶.

Inclusive, com o intuito de garantir segurança aos contribuintes, as limitações são dispostas constitucionalmente por meio de princípios e imunidades tributárias, tão importantes que têm o status de cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CRFB/88²⁷, de modo a proteger os direitos fundamentais dos contribuintes. Pontua-se, entretanto, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que não são consideradas cláusulas pétreas os princípios ausentes no art. 150 da CRFB/88, a exemplo dos princípios da seletividade e da não cumulatividade²⁸.

Dada a tamanha quantidade de espécies tributárias, a divisão de competências também tem a intenção de evitar prejuízos por meio da bitributação. Inclusive, como vimos, historicamente tivemos exemplos da incidência de bitributação em diversos setores.

O próprio texto constitucional identifica os tributos em espécie, e a forma de instituição de tributos. Dessa forma, o art. 6º do CTN²⁹ outorga a competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, dispondo ser de poder dos entes políticos legislar, fiscalizar e arrecadar os tributos de suas respectivas competências.

²⁵ STF - **ADI: 2357** SC, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 30/08/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 16/09/2019.

²⁶ BRASIL, *op. cit.*, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**, 2019. 5ed., p. 335.

²⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

Além disso, com a distribuição de competências também é possível o exercício da autonomia dos entes, que podem organizar internamente suas despesas e formas de cobrar. Obviamente quaisquer atitudes tomadas pelos entes devem ser sob a égide constitucional, sobretudo os limites de atuação tributária. O ISS (Imposto Sobre Serviços), por exemplo, é de competência Municipal, enquanto o ICMS (Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços) é de competência dos estados e do Distrito Federal.

Não há uma hierarquia entre os entes que recebem poder. Na verdade, a CRFB/88 distribui as competências tributárias segundo o objetivo da atividade política de cada ente. Kiyoshi Harada (2006), inclusive aduz que exatamente por conta dessa divisão “o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos”³⁰, referindo-se aos organismos federal, estadual e municipal.

O modelo de divisão de competência estabelece que somente as pessoas jurídicas de direito público podem atuar sobre determinados assuntos. A exemplo disso, o Estado é quem detém poder para cobrar o IPVA, assim como IOF está sob total poder da União.

Conforme pontua Cláudio (2019), a bitributação ocorre quando o mesmo contribuinte é tributado por mais de um ente federativo em relação ao mesmo fato gerador. Prática que viola a Constituição, sendo que o contribuinte deve pagar o tributo a apenas um ente.³¹ Se um mesmo ente é responsável por estabelecer o tributo, o pagamento, a cobrança, ou seja, gerir por completo sobre o assunto, certamente melhor organização há sobre o tema de modo a saber se já recolheu aquele tributo ou não, estabelecendo também a que tempo o fazer.

A União, por exemplo, tem exclusividade no poder de criar novos impostos não previstos no texto constitucional, mediante lei complementar. É o que estabelece o art.154, I da CF³². Nesse sentido, é também de competência comum os tributos

³⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.377

³¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 364

³² BRASIL, *op. cit.*, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

contraprestacionais, como as taxas e contribuições de melhoria (art. 145, II, III da CF); seguindo uma sequência de prioridade, onde o interesse prepondera no caso concreto. Nas hipóteses de dúvidas, segue a sequência: União, Estados e Municípios, mas sem necessariamente uma hierarquia, cabendo arrecadar a respectiva taxa aquele que prestou o serviço³³.

As limitações ao poder de tributar são, na verdade, positivas ao outorgar os poderes, distribuir competências; e negativas ao delimitar a atuação dos entes. Inclusive, tal delimitação acontece através de concessão de imunidades tributárias e princípios constitucionais tributários. Acerca das imunidades tributárias, Sabbag (2020) pontua:

[...] evidencia-se que há dispositivos imunizadores afetos aos mais diferentes tributos. Assim, nota-se que as principais imunidades versam sobre impostos (art. 150, VI, da CF), entretanto sobejam comandos imunitórios que preveem desonerações de outros tributos, v.g., o art. 195, §7.º, da CF (no âmbito das contribuições previdenciárias); o art. 149, § 2.º, I, da CF (no âmbito das contribuições interventivas e sociais); entre outros exemplos³⁴.

³³ MUNHOZ, Nicole Rafaelle. Orientador: Hernani L. Sobierajski. 2021. 63f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – bacharelado em Direito, Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

³⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. p. 69

3. PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No capítulo anterior, por diversas vezes foi mencionado que a CRFB/88 é a ordem normativa suprema brasileira, sendo o guia para a ordem jurídica nacional, inclusive para tentar garantir segurança jurídica. A CRFB/88 é estabelecida por regras e princípios que os demais ramos do Direito devem seguir, e no presente capítulo propositalmente vamos nos ater especificamente aos princípios.

No que tange os princípios gerais de direito, Miguel Reale³⁵, aduz que “são enunciações normativas de valor genérico que coincidem e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para sua aplicação e integração, quer para elaboração de novas normas”.

Segundo Argos Magno de Paula Gregorio (2007), citando Claus-Wilhelm Canaris, os princípios têm “um conteúdo axiológico explícito³⁶”, de modo que precisam das regras para se concretizarem³⁷.

Por outro lado, Robert Alexy (1997) entende que:

Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Por isso, são mandados de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas. O âmbito do juridicamente possível é determinado pelos princípios e regras opostas.³⁸

Cristiano Carvalho, por sua vez, pondera: “Princípios são enunciados que denotam valores consagrados pelo sistema jurídico e têm a função de diretivos axiológicos de todo o ordenamento”³⁹.

³⁵ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 274-276.

³⁶ Do grego “áxios”, a axiologia se refere a valor, conjunto de valores aceitos e praticados pela sociedade. No geral, por ser aceito pela sociedade, depende do conjunto ético moral difundido. Para tanto, no sentido aqui proposto, a fim de garantir eficiência, eficácia e segurança jurídica, a aplicação dos princípios depende do texto normativo.

³⁷ GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. p. 89.

³⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 89.

³⁹ Sistema, Competência e Princípios, *in* Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, pág. 869.

Os doutrinadores se dividem sobre os princípios no ordenamento jurídico brasileiro, se a existência dos princípios de direito é para suprir as lacunas e complementar o sentido das regras ou para aprimorar a aplicação das leis. Convenhamos que em todos esses sentidos os entendimentos são válidos.

É fato incontroverso que no Brasil há uma vasta variedade de leis, mas dada a máxima “cada caso é um caso”, não é possível afirmar que as normas vigentes são suficientes para dirimir todas as questões somente como são postas. Dessa forma, os princípios amoldam a aplicação da lei, mas nem mais nem menos do que dispõe a Constituição Federal.

No sentido da palavra “princípio” no dicionário, e segundo o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Melo (2006), princípio:

É o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁴⁰

Conforme entende Carrazza (2005):

Por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é sempre começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que toma mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é ainda, a pedra angular de qualquer sistema.⁴¹

Desse modo, pode-se dizer que para haver eficiência e eficácia, especificamente quanto ao direito tributário, surge a questão da petrificação, que é o que acontece com os princípios tributários, pertencentes ao rol de cláusulas pétreas relacionadas no artigo 60, §4º, IV, da Constituição de 1988⁴².

⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 841-842.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 2005, p. 37.

⁴² BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

Conforme dito no capítulo anterior, nos ditames constitucionais, os princípios e imunidades tributárias têm natureza de garantias fundamentais do contribuinte. No que se refere aos princípios tributários constitucionais, além de auxiliarem na aplicação do texto normativo, os mesmos cumprem papel de limitar os poderes dos entes tributantes, que já fora abordado. Nesse sentido, no julgamento da ADI 712-DF o STF assim se posicionou:

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.⁴³

Nos tópicos a seguir serão abordados alguns princípios tributários. É importante ressaltar desde já que não há pretensão de exaurir a doutrina acerca dos princípios dispostos, uma vez que será feito um apanhado geral de algumas manifestações doutrinárias. Além disso, de início não serão analisados todos princípios constitucionais tributários.

3.1. Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal

No mundo do Direito, de modo geral, o princípio da legalidade está disposto no art. 5º, II, da CRFB/88, que prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁴⁴.

Referido artigo é amplamente difundido na sociedade brasileira, inclusive entre os que não possuem conhecimento jurídico aprofundado. Para além de princípio, no entanto, a legalidade ou reserva legal no direito tributário está disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional⁴⁵ e art. 150, I, da CRFB/88⁴⁶ e faz parte das garantias fundamentais do contribuinte.

⁴³ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 712-DF. Plenário, j. 07.10.1992, DJU 19.02.1993, p. 2032, Relator Ministro Celso de Melo.

⁴⁴ BRASIL, *op. cit.*, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

⁴⁵ BRASIL, *op. cit.*, **Código Tributário Nacional**.

⁴⁶ BRASIL, *op. cit.*, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Leandro Paulsen (2022), aduz a reserva legal tributária como absoluta, e pondera:

A referência não apenas a “exigir”, mas, especificamente, a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o *quantum debeatur* e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.⁴⁷

De acordo com o entendimento jurisprudencial, o princípio da legalidade é verificado de acordo com as espécies tributárias. Além disso, estabelece a possibilidade de redução e restabelecimento de alíquotas de determinadas contribuições pelo Poder Executivo, no cumprimento de sua função extrafiscal. Vejamos:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS /PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS /PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade. 1. **A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.** 3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS /PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03,

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS /PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: **“É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”**.⁴⁸ (grifei)

O reconhecimento de função extrafiscal se dá em decisões sobre diversos assuntos, conforme vemos:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. **Princípio da legalidade tributária. Necessidade de verificação de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Contribuição destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.** Seguro contra acidente do trabalho (SAT). Fator acidentário de prevenção (FAP). Artigo 10 da Lei nº 10.866/03. Matérias intimamente ligadas à estatística, à atuária e à pesquisa de campo. Otimização da função extrafiscal e da equidade. Inexistência de ofensa à proibição do confisco. 1. **A Corte vem firmando orientação de que a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada. Precedentes.** 2. **A constitucionalidade da flexibilização do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. A possibilidade de haver a flexibilização do princípio deve ser interpretada com temperamento, caso contrário, haverá sério risco de sua banalização. [...] O Poder Legislativo não abdicou de sua competência para legislar sobre a matéria. A qualquer momento, pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos e outros padrões a serem observados pelo regulamento.** 5. Inexistência de ofensa ao art. 150, IV, da Constituição Federal. A alíquota máxima da contribuição para o SAT é de 6% (maior alíquota básica majorada em cem por cento), a qual, por si só, não revela ser confiscatória. 6. **Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.**⁴⁹ (grifei)

Vislumbra-se, dessa forma, que o princípio da reserva legal não é absoluto, visto a existência de exceções que permitem a disciplina tributária através de ato

⁴⁸ STF - RE: 1043313 RS, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 10/12/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/03/2021

⁴⁹ STF - ADI: 4397 DF 0001908-57.2010.1.00.0000, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 11/11/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 22/02/2022

infralegal. As matérias não constantes no art. 97 do CTN não são abrangidas pela reserva legal, como entende o STF.

Ricardo Alexandre (2017, p. 132) infere o IPTU como exemplo mais marcante de exceções da legalidade tributária e continua:

Tendo por base de cálculo o valor venal do imóvel, o IPTU é calculado tomando por referência tabelas que estipulam o valor do metro quadrado de área construída do imóvel nas diversas zonas do Município. Os valores estipulados são corroídos pelo fenômeno inflacionário e quando o Município, utilizando-se de índices uniformes, resolve atualizá-los, pode fazê-lo por meio de Decreto do Prefeito, pois não está a *umentar* a base de cálculo, mas apenas a se impedir que ela seja artificialmente diminuída.⁵⁰

O princípio da reserva legal em sentido estrito é aplicado aos casos de isenção de imposto de renda, vejamos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes. 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.⁵¹

⁵⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 132.

⁵¹ STF - ADI: 6025 DF, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 20/04/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 26/06/2020.

3.2. Princípio da Anterioridade

Também conhecido por princípio da eficácia diferida ou da não surpresa, através deste princípio a lei que cria ou aumenta o tributo só vale a partir do 1º dia de janeiro do ano seguinte ao de sua publicação, salvo exceções expressas, nos termos do art. 150, III, b, da CRFB/88, *ipsis litteris*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 (...)

 III – cobrar tributos:
 (...)

 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*⁵².

Assim como o princípio da reserva legal, o da anterioridade anseia a segurança jurídica do contribuinte, nesse caso, estabelecendo o intervalo mínimo entre a publicação da lei criando ou majorando o tributo e a data de sua efetiva exigência.

A bem da verdade, o prazo da anterioridade tem o intuito de ajudar no planejamento financeiro do contribuinte, dando um tempo para que consiga se organizar a pagar novos valores ao fisco. Dessa forma, apenas após a publicação da legislação o tributo pode ser exigido no próximo exercício financeiro. Partindo para o caso concreto, é o entendimento jurisprudencial:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA. LEI 4.454/2017 DO ESTADO DO AMAZONAS. INSTITUIÇÃO DE ADICIONAL NAS ALÍQUOTAS DO ICMS, DESTINADO À CRIAÇÃO DE FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA (ART. 82 DO ADCT). PERDA PARCIAL DO OBJETO. COBRANÇA DO TRIBUTO DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO NO QUAL FOI PUBLICADA A LEI QUE O INSTITUIU. CARACTERIZAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, III, B, DA CF). 1. A revogação expressa de alguns dos dispositivos da norma impugnada enseja a perda parcial do objeto da ação. 2. **O Princípio da Anterioridade (art. 150, III, b, da CF), por configurar uma das maiores garantias tributárias do cidadão em face do Estado/Fisco, é consagrado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL como cláusula pétreia**, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF (ADI 939, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 18/03/1994). **Além de constituir garantia individual, assegura a possibilidade de o contribuinte programar-se**

⁵² BRASIL, *op. cit.*, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

contra a ingerência estatal em sua propriedade, preservando-se, pois, a segurança jurídica. 3. A instituição do adicional de alíquota de ICMS, facultada pelo art. 82, § 1º, do ADCT, não configura hipótese de relativização do referido princípio. 4. Ação Direta julgada procedente, na parte em que conhecida, para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 5º da Lei 4.454/2017 do Estado do Amazonas, restringindo-se a censura aos fatos geradores ocorridos entre a data de vigência da norma (1º de julho de 2017) e 31 de dezembro de 2017.⁵³

Ressalte-se que referido princípio tem aplicação apenas nos casos de criação e aumento de tributo, nos termos de Alexandre Mazza (2019):

[...] só se aplica para criação e aumento do tributo, mas não quando o tributo é reduzido ou extinto.
Leis que REDUZEM ou EXTINGUEM tributos, embora muito raras no Brasil, TÊM APLICAÇÃO IMEDIATA, não se sujeitando a qualquer intervalo de anterioridade, na medida em que são mais benéficas ao contribuinte, inexistindo lógica na invocação de uma garantia (regra da anterioridade) contra o interesse de seu titular (contribuinte).⁵⁴

A reforma constitucional tributária estabelecida por meio da EC nº 42/2003 alterou o princípio da anterioridade ao inserir o cumprimento do intervalo de 90 (noventa) dias aos tributos de modo geral, salvo exceções. Referido prazo deve ser observado juntamente com o exercício financeiro. Acerca das diferenças trazidas com a EC, Mazza (2019, p. 356) pontua:

As duas anterioridades operavam separadamente antes da Emenda Constitucional n. 42/2003.
A principal deficiência desse modelo residia no fato de que a anterioridade anual, aplicada de forma isolada para praticamente todos os tributos, não tinha força para proteger o contribuinte contra novas exações instituídas nos meses finais do ano. Isso porque, como a anterioridade anual somente transferia a exigência para o exercício (ano) seguinte, em termos práticos o novo tributo já poderia ser cobrado no próximo 1º de janeiro⁵⁵

No caso concreto, no entanto, vemos a aplicação:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – ICMS – REDUÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – AUMENTO INDIRETO DE IMPOSTO – DEVER DE OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. DECRETO 64. 123/2019 – Alegação de que o aumento da carga tributária provocado pela vigência imediata do Decreto nº 64.123/2019 vem gerando ônus e desequilíbrio fiscal e econômico à empresa, além de acarretar pagamento de tributos indevidos, em violação aos princípios da segurança jurídica e da

⁵³ STF – ADI: 5733 AM, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 20/09/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 03/10/2019

⁵⁴ MAZZA, op. cit., p. 356.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 359.

vedação à não surpresa. **O princípio da anterioridade nonagesimal não exclui a incidência da anterioridade anual, determinando o art. 150, III, c, que ambos sejam aplicados cumulativamente, de modo que, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano e prestigiando a segurança jurídica em matéria tributária.** A redução de benefício fiscal a implicar indiretamente em agravamento do encargo fiscal submete-se à observância do princípio da anterioridade, em consonância com o entendimento exarado pelo C. STF. Não há como se furta da conclusão de que o contribuinte suporta um agravamento do tributo, sujeito, portanto, à observância da anterioridade tributária, constante do art. 150, III, b e "c, da Constituição Federal, cumulativamente. [...] ⁵⁶ **(grifei)**

Existem, ainda, tributos de cobrança imediata, que não se sujeitam à anterioridade anual ou nonagesimal, como por exemplo a criação e majoração do Imposto Extraordinário de Guerra e Empréstimo Compulsório nos casos de calamidade pública ou guerra externa, nos termos do art. 148, I, da CRFB/88⁵⁷. Como exceção também se cita o imposto sobre produtos industrializados – IPI, que respeita somente a anterioridade nonagesimal.

Na verdade, contrastando com o princípio da não surpresa, identificamos que há muitas exceções, de modo que é questionável se de fato o contribuinte consegue se sentir seguro com as diversas alterações tributárias que podem haver anualmente, de forma nonagesimal, ou imediata. Isso se diz considerando principalmente a alta carga tributária imposta⁵⁸.

Nesse caso, talvez a anterioridade se refira a deixar o contribuinte ciente do dever de contribuir acerca de determinado assunto, mas não o deixa seguro quanto ao valor que deve ao Fisco. Dessa forma, a justificativa de o princípio ser para que o contribuinte se planeje para o pagamento do tributo, resta claramente prejudicada.

⁵⁶ TJ-SP - AI: 30000317120208260000 SP 3000031-71.2020.8.26.0000, Relator: Leonel Costa, Data de Julgamento: 27/04/2020, 8ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 27/04/2020

⁵⁷ BRASIL, *op. cit.*, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁵⁸ Aqui, o termo “alta carga tributária” se refere a quantidade de tributos cobrada.

3.3. Princípio da Irretroatividade

Depreende do art. 150, III, “a”, da CRFB/88⁵⁹, que a lei tributária só pode ser aplicada aos fatos geradores que ocorram após o início da vigência da lei que os instituíram ou aumentaram. Entretanto, é admitida a retroatividade quando benéfica ao contribuinte, nos moldes do art. 106 do CTN. Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.⁶⁰

No que tange a retroatividade benéfica, Celso Ribeiro Bastos (2002) pontua:

Com relação a retroação benigna, não há controvérsia; parece responder mesmo a um princípio de justiça ou ao menos a uma necessidade de atualizar a lei ante as novas realidades sócias. Aliás, o próprio Texto Constitucional consagra esse princípio no art. 5º, inciso XL, ao dizer “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.”⁶¹

Pela busca jurisprudencial é possível encontrar aplicação retroativa em diversos casos, sendo a maioria referente a multas aplicadas a cobrança de tributos, averiguemos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. **EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. ART. 106, II, C, DO CTN. 1. A posterior alteração do valor da multa aplicada à cobrança de tributos, mais benéfica ao contribuinte, deve retroagir.** Aplicação do art. 106, II, c, do CTN. Precedentes do STJ. 2. Recurso Especial provido.⁶²

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – PROCEDIMENTO COMUM – ANULATÓRIA - **IPVA – REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA – DIREITO SUPERVENIENTE – LEI TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA - APLICAÇÃO RETROATIVA – ADMISSIBILIDADE.** 1. Multa moratória que, à época do fato gerador, após a inscrição em dívida ativa, correspondia a 1 (uma) vez o valor do imposto (art. 27, parágrafo único, da Lei nº 13.296/08). **Alteração**

⁵⁹ BRASIL, *op. cit.*, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁶⁰ BRASIL, *op. cit.*, **Código Tributário Nacional.**

⁶¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional.** 2002, p. 699.

⁶² STJ - REsp: 1341621 SC 2012/0183970-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 20/09/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012.

legislativa no curso da lide. Lei Estadual nº 17.293/2020 que limitou o valor da multa a 20% do valor do imposto. Ato não definitivamente julgado. **Aplicação retroativa. Admissibilidade** (art. 106, II, c CTN). 2. Honorários advocatícios fixados em percentual máximo sobre o valor atualizado da causa. Adequação e suficiência. Ausência de situação excepcional que justifique sua majoração mediante fixação por equidade. Recursos principal e adesivo desprovidos.⁶³

Assim, podemos considerar que o princípio da irretroatividade é o que tem sua aplicação mais voltada para o bem do contribuinte, uma vez que não é posto o princípio mais inúmeras exceções que permitem tributar. Ao final, sua aplicação deve ter como consequência o benefício do contribuinte, da pessoa (física ou jurídica) sujeita a tributação.

3.4. Princípio da Uniformidade Geográfica ou Uniformidade Tributária

Com o intuito de promover equilíbrio no desenvolvimento socioeconômico em todo o território nacional, o art. 151, I, da CRFB/88⁶⁴ determina a uniformidade de imposição tributária geograficamente.

Dessa forma, são estabelecidas a mesma alíquota para os tributos no território nacional, evitando assim desigualdade na aplicação tributária, e qualquer forma de discriminação ou preferência.

Tal princípio também acaba por promover o equilíbrio socioeconômico, inclusive estabelecendo vantagens para o desenvolvimento regional de acordo com a necessidade de cada região por meio de incentivos fiscais, conforme estabelecido constitucionalmente.

A Zona Franca de Manaus, por exemplo, isenta o pagamento de ICMS em determinadas hipóteses, definidas a partir da natureza social e econômica. A isenção, todavia, é referente apenas ao ICMS, sendo ainda devido o recolhimento de PIS e COFINS na relação comercial de pessoa jurídica.

⁶³ TJ-SP - AC: 10059306120168260053 SP 1005930-61.2016.8.26.0053, Relator: Décio Notarangeli, Data de Julgamento: 02/12/2020, 9ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 02/12/2020.

⁶⁴ BRASIL, *op. cit.*, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Na prática, é recorrente a tentativa do Fisco de desrespeito às imunidades conferidas constitucionalmente, sendo necessário recorrer ao poder judiciário para garantia de direitos. Segue entendimento jurisprudencial nesse sentido:

RECURSO ESPECIAL Nº 1973291 - AM (2021/0368203-6) EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS NOVOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INEXIGIBILIDADE. LEI N. 11.196/2005. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL PACÍFICA DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA DENEGAÇÃO DO MANDAMUS. DECLARAÇÃO DO DIREITO. RETORNO DOS AUTOS PARA JULGAMENTO DE TEMA PENDENTE. RECURSO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA PROVIDO. DECISÃO Trata-se de recurso especial interposto por SUPERMAC MÁQUINAS E CAMINHÕES DA AMAZÔNIA LTDA contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região assim ementado: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. BENEFÍCIO FISCAL. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI Nº 288/1967. EQUIPARAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES DESTINADAS AO ESTRANGEIRO. LEI ORDINÁRIA POSTERIOR. INCOMPATIBILIDADE DE NORMAS. PREVALÊNCIA DA LEI NOVA SOBRE O CITADO DECRETO-LEI. REVOGAÇÃO TÁCITA. ART. 40 DO ADCT. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 11.196/2005 AFASTADA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA. SENTENÇA REFORMADA. SEGURANÇA DENEGADA. Opostos embargos de declaração, foram rejeitados. A sociedade empresária alega violação do art. 2º da Lei n. 10.996/2004, do art. 4º do Decreto n. 288/1967 e do art. 170-A do Código Tributário Nacional - CTN, sustentando, em síntese (fls. 1097/1113): A edição da Lei n. 11.196/05, no que toca às operações comerciais de automóveis novos, provocou completa inaplicabilidade da imunidade conferida pelo art. 149, § 2º, I, da CF/88 c./c o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67. No caso concreto, o instituto tributário da imunidade, cujo objetivo preponderante é o estímulo às exportações, inclusive para a Zona Franca de Manaus, foi totalmente desvirtuado, correspondendo, na prática, "a dar com uma mão e tirar com a outra [...] indubitável a inconstitucionalidade do art. 65 da Lei nº 11.196/05 que, ao instituir o PIS/COFINS por substituição tributária, cabendo às montadoras e distribuidoras o seu recolhimento e tendo como contribuinte as concessionárias de veículos novos situadas na Zona Franca de Manaus, ofendeu diretamente a imunidade tributária. [...] Possui a RECORRENTE tem o direito de efetuar a escrituração ou compensação dos valores indevidamente pagos, de imediato, independentemente de autorização judicial ou processo administrativo. [...]”⁶⁵

⁶⁵ STJ - REsp: 1973291 AM 2021/0368203-6, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Publicação: DJ 31/05/2022

3.5. Princípio da Vedação do Confisco

O princípio da Vedação do Confisco, por sua vez, está estabelecido no art. 150, IV, da CRFB/88, que coaduna impedir a cobrança de tributos com efeito de confisco. No entendimento de Carrazza, a vedação do confisco:

Limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.⁶⁶

Através do presente princípio é estabelecido que o contribuinte não pode ser penalizado através da retirada de seu patrimônio. Os tributos exigidos devem ser ponderados para que não se estabeleça cobrança fiscal superior ao que o contribuinte e seu patrimônio suportem, assegurando assim o direito de propriedade do cidadão. No caso concreto vemos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES É A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.

[...]

7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.

⁶⁶ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 98.

[...] 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.⁶⁷ **(grifei)**

É patente que a análise do princípio da proibição ao confisco está devidamente alinhado ao princípio da capacidade contributiva, de modo que o Fisco não pode demandar carga tributária tão grande que faça com que o pequeno patrimônio do contribuinte seja “perdido” e elimine as possibilidades de subsistência do contribuinte.

3.6. Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia, também conhecido por equidade, é estabelecido de forma geral no art. 5º, *caput*, da Constituição ao determinar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza⁶⁸”. A equidade tributária prevê que a lei não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O art. 150, II, da CRFB/88, prescreve *ipsis litteris*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos⁶⁹”.

Ricardo Alexandre (2019, p. 147) afirma que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva estão umbilicalmente ligados⁷⁰.

Esse princípio se destina tanto ao legislador quanto ao Fisco. Isto porque ao criar, majorar, minorar, fiscalizar e/ou arrecadar os tributos, os envolvidos devem ter em mente a busca pela igualdade tributária.

⁶⁷ STF - ADI: 4628 DF 9933303-49.2011.1.00.0000, Relator: LUIZ FUX, Data de Julgamento: 17/09/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24/11/2014.

⁶⁸ BRASIL, *op. cit.* **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁶⁹ *Ibidem.*

⁷⁰ ALEXANDRE, *op. cit.*, p. 147.

4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X DISPONIBILIDADE DE RENDA

Por diversas vezes percebemos ao longo da história que os responsáveis por zelar do bem comum não o faziam como deveriam, de modo que usurpavam direitos da sociedade e oprimiam o povo. Isso ocorria basicamente em todas as áreas da vida da pessoa, inclusive no que tange o direito tributário.

Com o intuito de assegurar direitos ao contribuinte, a Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988 estabeleceu limites ao poder de tributar dos entes através de princípios e de concessão de imunidades tributárias, conforme já informado em tópicos anteriores.

Ao se tratar do princípio da capacidade contributiva, muito seremos remetidos a outros princípios, como o da anterioridade, da uniformidade, da liberdade de tráfego, da vedação ao fisco, além de princípios gerais do Direito. Todavia, nesta oportunidade será discorrido acerca do princípio da capacidade contributiva, analisando a sua eficácia frente à disponibilidade de renda do contribuinte, ou seja, no contexto econômico social.

4.1. O princípio da capacidade de contribuir

O princípio da capacidade contributiva está disposto no art. 145, §1º da Constituição Federal, *ipsis litteris*:

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**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁷¹
(grifei)

⁷¹ BRASIL, *op. cit.* **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

De introito, por meio do referido texto normativo depreende-se que há tentativa de estabelecer justiça tributária, uma vez que quem pode contribuir com mais, assim o é cobrado, à medida que quem pouco pode contribuir, pouco lhe é cobrado. Aqui vemos a “concretização” do presente princípio e da isonomia “umbilicalmente ligados” que Ricardo Alexandre (2019, p. 147) aduz existir.

Assim, é consenso perante a doutrina sobre a ideia genérica da capacidade contributiva. Nesse sentido, apontamos o seguinte conceito:

O princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.⁷²

Para demonstrar aplicação no caso concreto, temos a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). O cálculo é realizado tendo como base o valor do veículo referência multiplicando a alíquota definida pela Secretaria da Fazenda do Estado onde realizado o emplacamento pelo valor do bem. Quanto maior o valor do veículo, maior o valor de imposto a recolher. Também é possível a isenção do pagamento do IPVA para pessoas com deficiência, por exemplo.

Diante da quantidade de tributos que o contribuinte pode vir a ter de recolher, a doutrina divide a capacidade contributiva em absoluta e relativa, sendo esta referente diretamente à pessoa (caráter pessoal) enquanto aquela referente às atividades que demonstrem riqueza.

Em um contexto geral, no entanto, ao tratar da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, sob o enfoque econômico-social, o princípio não cumpre sua finalidade, sobretudo porque não aplicado a todos os tributos.

⁷² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

Segundo a letra do artigo 145, §1º da CRFB/88, os impostos devem ter caráter pessoal, mas o termo “sempre que possível” torna a aplicação do princípio diversa da esperada. Carrazza (1993) faz uma análise do termo referido, aduzindo:

(...) A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a regra matriz do imposto (traçado na CF) permitir, ele deverá obrigatoriamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.⁷³

A bem da verdade, o que realmente parece é que a existência do termo “sempre que possível” fere os interesses do Fisco, de modo que o contribuinte, parte mais vulnerável da relação, seja prejudicado.

A questão é que tributos (a título de impostos indiretos, por exemplo) são impostos sobre produtos essenciais para a subsistência humana, independentemente da capacidade contributiva da pessoa. Apesar da cobrança tributária ser sob a rubrica do bem comum, o sentimento de opressão tributária vem à tona quando percebe ser pequena a contraprestação estatal diante da carga de tributos.

Em regra, a cobrança de impostos é para ser graduada de acordo com a capacidade do contribuinte, mas a aplicação do “sempre que possível” aliada ao poder de tributar dá ao pagador de impostos o sentimento de que a lei deve ser em benefício do Fisco, ou seja, sempre que possível beneficiar o Fisco. Por conta disso, é frequente o contribuinte ter de recorrer ao judiciário para intervir na conduta do ente tributante pelo desrespeito à sua capacidade de contribuir, senão vejamos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. SOCIEDADE SEGURADORA. ALÍQUOTA DIFERENCIADA COM BASE NA ATIVIDADE ECONÔMICA. ART. 19, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9249/95. ART. 2º, DA LEI 9316/96. ISONOMIA (ART. 150, II, DA CF). CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, PAR.1º, DA CF). ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA. AFETAÇÃO DO JULGAMENTO AO PLENÁRIO. I – A tributação mais

⁷³ CARRAZZA, 1993, *apud* José Ricardo Meirelles. **O princípio da capacidade contributiva.** 1997, p. 337.

gravosa das instituições financeiras e sociedades seguradoras pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, vem sendo largamente adotada pelo legislador ordinário e pelo reformador constitucional (Leis 7689/88; 7856/88; 8114/90; 8212/91; 9249/95; e 9316/96; além da EC de Revisão número 1 e das ECs 10 e 17). II – A igualdade na lei determinada pelo constituinte originário ao legislador tributário (art. 150, II, da CF) estabelece como odiosa, a priori, discriminação tributária fundada exclusivamente na ocupação profissional ou função, o que constitui expressão de direito fundamental do contribuinte, entendido pela doutrina como suprapositivo e pré-estatal e que integra o núcleo imodificável da Constituição (art. 60, par.4º, IV, da CF). III – Nenhuma lei ou emenda constitucional, portanto, pode autorizar, no particular, tratamento menos favorável com base nesse critério discriminatório, o que, todavia, vem constituindo expediente largamente utilizado no direito brasileiro. IV – **A isonomia constitucional e a capacidade contributiva não são cumpridos, mas antes violados, por tal critério, que se assenta numa arbitrária pressuposição de que todos os exercentes dessas atividades têm sempre alta lucratividade.** Independentemente de qualquer prova, uma afirmação com tamanho nível de subjetividade não é elegível como *discrimen* legitimado pelo Texto Maior, independentemente de qualquer prova que se faça a respeito de sua veracidade ou improcedência. V – **A capacidade contributiva somente permite tratamento diferenciado entre contribuintes se eleito como critério discriminatório elemento efetivamente revelador de suas maiores possibilidades econômicas de arcar com o custeio estatal, como acontece na progressividade e seletividade.** VI – Não há qualquer outro interesse social extrafiscal que justifique o tratamento mais gravoso, como o caráter nocivo das atividades tributadas, não podendo, além disso, a contribuição sobre o lucro ser utilizada com finalidade interventiva (art. 149, da CF). V – Arguição de inconstitucionalidade acolhida. Matéria remetida ao Plenário da Corte (art. 481, do CPC).⁷⁴ **(grifei)**

Atitudes discricionárias dessa forma causam a sensação de injustiça tributária. Sobre a carga tributária e alíquotas aplicadas, Hugo de Brito Machado (2001) aduz:

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas. Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos.⁷⁵

⁷⁴ TRF-2 - AMS: 26543 RJ 99.02.30556-3, Relator: Desembargador Federal ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA, Data de Julgamento: 11/11/2008, QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data::16/02/2009 - Página::118

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.32

4.2. (in)disponibilidade de renda

Para o estudo da eficácia, importante destacar que segundo o estudo denominado “QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 33 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988”, produzido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), de todas as normas editadas nestes 33 anos, quase 7% é referente ao direito tributário.⁷⁶ O mesmo estudo prossegue trazendo informações relevantes. Vejamos:

Isso representa que, desde a publicação da Constituição Cidadã, cerca de 53 normas tributárias foram editadas a cada dia útil. Estas normas incluem criação de tributos como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, entre outros, cuja maioria foi majorada pelas ações dessas normas editadas. O estudo completo também destaca que, das mais de 440.000 normas tributárias editadas desde 1988, cerca de 30.000 (quase 7%) ainda estão em vigor. Uma representação direta da complexidade da legislação brasileira, com dados federais, estaduais e municipais, e do desafio para quem precisa estar em dia com o Fisco.⁷⁷

Inclusive, durante esse lapso temporal, inúmeros tributos foram criados, sendo que quase todos foram majorados.

Diante da grande quantidade de impostos instituídos, o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, direitos à vida, à educação, à saúde, entre outros são prejudicados no Brasil devido à falta de distribuição de renda, além do fato das políticas públicas não serem voltadas à necessidade do contribuinte, mas na maioria das vezes ao interesse do legislador e político. Segundo nota à imprensa publicada pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) restou claro que o aumento nos preços dos alimentos prejudica as famílias de rendas menores⁷⁸.

⁷⁶ Estudo IBPT – “QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 33 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988” – Disponível em: <https://ibpt.com.br/em-media-legislacao-brasileira-edita-quase-40-normas-tributarias-por-dia-desde-1988-revela-estudo-do-ibpt/> Acessado em 3. maio.22.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. Aumento nos preços dos alimentos prejudica mais famílias de rendas menores. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analiseicv/2019/201912analiseicv.html>. Publicado em 10 jan. 2020. Acesso em 24 maio 2022.

É necessário que haja preservação ao mínimo existencial para só então a capacidade contributiva possa ser aferida, ou seja, após satisfazer as necessidades básicas do contribuinte. Diante do quadro mundial pandêmico e considerando a Guerra Russo-Ucraniana, no entanto, a instabilidade econômica tem gerado maiores dificuldades para preservar o mínimo existencial.

Segundo estudo do DIEESE com resultado publicado em 06 de maio de 2022, a cesta básica tem tido aumento consecutivo nos últimos meses em todo Brasil. Vejamos:

Em abril, o valor do conjunto dos alimentos básicos aumentou em todas as capitais onde o DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos) realiza mensalmente a Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos. Entre março e abril, as altas mais expressivas ocorreram em Campo Grande (6,42%), Porto Alegre (6,34%), Florianópolis (5,71%), São Paulo (5,62%), Curitiba (5,37%), Brasília (5,24%) e Aracaju (5,04%). A menor variação foi observada em João Pessoa (1,03%).

(...)

Em abril de 2022, o salário mínimo necessário para a manutenção de uma família de quatro pessoas deveria equivaler a R\$ 6.754,33, ou 5,57 vezes o mínimo de R\$ 1.212,00. Em março, o valor necessário era de R\$ 6.394,76, ou 5,28 vezes o piso mínimo. Em abril de 2021, o valor do mínimo necessário deveria ter sido de R\$ 5.330,69, ou 4,85 vezes o mínimo vigente na época, de R\$ 1.100,00.⁷⁹

A capacidade contributiva, que na prática não é em caráter pessoal, tributa itens essenciais, independente da capacidade econômica do contribuinte. O termômetro para aferir a capacidade contributiva não é estabelecido de maneira eficiente para garantir sequer o mínimo existencial do cidadão.

Há pouco tempo, meados do ano de 2020, quando instituído o auxílio emergencial fora estabelecido que para o que indivíduo pudesse ter direito a percepção do auxílio, era necessário renda per capita de até meio salário mínimo do membro do núcleo familiar.

Em termos numéricos, para uma família de quatro indivíduos subsistir é necessário salário mínimo quase cinco vezes maior que o mínimo vigente, segundo

⁷⁹ DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. Pelo segundo mês consecutivo, valor da cesta básica aumenta em todas as capitais. Nota publicada em 6 maio 2022.

dados do DIEESE, mas para a percepção do auxílio emergencial se requeria renda de até 1/2 salário mínimo por indivíduo.

No estado Pará, por exemplo, o trabalhador tem que dispende cerca de 54% do salário mínimo para adquirir cesta básica.⁸⁰

Considerando as semelhanças entre o princípio da igualdade tributária e o da capacidade contributiva, prevalece do art. 5º, I, da CRFB/88, de modo que os iguais devem ser tratados igualmente, e os desiguais, desigualmente na medida de suas desigualdades. Por certo que a aplicação dessa máxima discricionariamente causaria desigualdade maior que a já estabelecida.

A questão é que se a capacidade contributiva deve buscar a justiça tributária, deve ser eficiente, buscando justiça distributiva, de modo que cada pessoa contribua para as despesas coletivas de acordo com sua capacidade econômica. Nesse sentido, José Afonso da Silva (1988) pondera:

Eficácia é a capacidade de atingir objetivos previamente fixados como metas. Tratando-se de normas jurídicas, a eficácia consiste na capacidade de atingir os objetivos nela traduzidos, que vêm a ser, em última análise, realizar os ditames jurídicos objetivados pelo legislador.⁸¹

Ora, as limitações ao poder de tributar são estabelecidas para garantir que o cidadão/contribuinte não seja cobrado em excesso de modo a prejudicar sua subsistência. Em contrapartida, o que se vê é que temos alta carga tributária, alíquotas exorbitantes, e até mesmo critérios desatualizados.

Quando a capacidade contributiva é concernente ao imposto de renda, a situação fica mais esdruxula ainda, quando analisada a periodicidade (ou falta de periodicidade) das atualizações de alíquotas. A última correção da alíquota de imposto de renda de pessoa física foi feita em 2015. O Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional) aduz defasagem de 134,53% da tabela de 1996 a 2021.

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros: 1988, p. 66.

Nesse sentido, conforme nota publicada em 16 de maio de 2022, por decisão unânime a Comissão Nacional de Estudos Constitucionais estabelecida pela OAB Nacional decidiu ajuizar Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a defasagem da alíquota de Imposto de Renda de pessoas jurídicas. O parecer do Conselho Pleno dispõe:

A discussão se refere à defasagem da mencionada parcela mensal da base de cálculo, a qual fora estabelecido em 27 de dezembro de 1996, com vigência em 01 de janeiro de 1997 - isto é, há mais de 20 (vinte) anos - e não passou por nenhuma correção inflacionária, fato que, em tese, fere os princípios constitucionais da isonomia (CF, art. 5º, caput), capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), não confisco (CF, art. 150, IV) e dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III).⁸²

Ainda, diante da análise jurisprudencial temos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO. REJULGAMENTO. TEMA Nº 745 DA REPERCUSSÃO GERAL. ICMS. ALÍQUOTA SOBRE OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA EM PERCENTUAL SUPERIOR AO DAS OPERAÇÕES EM GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. INDÉBITO TRIBUTÁRIO CONFIGURADO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA DÍVIDA. PARÂMETROS JURISPRUDENCIAIS. ACÓRDÃO ANTERIOR INTEGRADO. 1 - No julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC (Tema nº 745 da repercussão geral), em que discutido o "Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS?", o Supremo Tribunal Federal firmou a tese segundo a qual, "Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços?". 2 - Apesar da tese fixada, o STF modulou os efeitos do precedente, a fim de que ele produzisse seus efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se, contudo, as ações ajuizadas até a data do início do julgamento de mérito do paradigma (05/02/2021). Como a ação em comento foi ajuizada em 26/10/2016, a orientação vinculante do STF (art. 927, III, CPC) deve ser observada, pois o acórdão anteriormente proferido por esta Quinta Turma Cível foi exarado em dissonância com a orientação posteriormente firmada sob a sistemática da repercussão geral. 3 - Não podendo a alíquota sobre o ICMS incidente sobre energia elétrica ser fixada em patamar superior ao incidente sobre as operações em geral, a pretensão inicial encontra parcial procedência para que a alíquota praticada seja a de 18% (alínea "c" do inciso II do art. 18 da Lei Distrital nº 1.254/1996), que estabelece o percentual geral para as demais mercadorias e serviços não listados nas demais alíneas que se refiram às

⁸² OAB Nacional. **Parecer da Comissão Nacional de Estudos Constitucionais**. Disponível em: <https://www.oab.org.br/noticia/59698/oab-ajuizara-adi-contradefasagem-da-base-para-aliquota-de-ir-de-pessoas-juridicas> . Publicado em 16 maio 2022. Acesso em: 29 maio 2022.

operações e prestações internas, o que é o caso dos autos. Assim, para fins de sistematicidade na interpretação da própria legislação tributária distrital, não é devida a aplicação da menor alíquota interna aplicável de 12% (art. 18, II, ?d?, Lei Distrital nº 1.254/1996), uma vez notória a destinação do percentual aos consumidores de energia elétrica com menor potencial econômico (art. 18, II, ?d?, item 3, Lei Distrital nº 1.254/1996). 4 - Diante do reconhecimento de indébito tributário, é admitida a compensação como faculdade do contribuinte credor (Tema nº 288 dos repetitivos - REsp nº 1.114.404/MG). 5 - Acerca da correção monetária e dos juros de mora, até fevereiro de 2017, a atualização monetária do indébito deve observar o INPC para a correção monetária, que incidirá a partir do pagamento indevido, e a incidência de juros de mora de 1% ao mês, tendo este último o termo inicial estabelecido na data do trânsito em julgado da sentença (Enunciado nº 188 da Súmula do STJ). Para o período posterior, deve ser aplicada tão somente a taxa SELIC (Tema nº 810 - RE nº 870.947/SE; Tema nº 905 - REsp nº 1.495.146/MG e Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 2016.00.2.031555-3). Rejulgamento do Acórdão nº 1103490. Apelação Cível parcialmente provida.⁸³

Ora, no caso concreto, é patente que a eficácia da capacidade contributiva diante do contexto econômico social resta prejudicada.

O texto constitucional estabelece que direitos individuais e sociais nos devem ser garantidos, como o direito à saúde, à educação, à moradia, à dignidade da pessoa humana, à segurança pública, entre outros. Considerando que os tributos devem ser revestidos para o bem comum, referidos direitos deveriam ser garantidos para além da letra.

Em contrapartida, ao invés de redução de impostos em itens essenciais, vemos redução em itens e assuntos secundários. No último dia 16, por exemplo, o presidente Jair Bolsonaro anunciou a redução das alíquotas do imposto de importação sobre videogames e acessórios⁸⁴. Embora ainda não tenha sido divulgado a estimativa de impacto no orçamento, é certo que não há grande relevância na vida da população.

⁸³ TJ-DF 00385741320168070018 1427739, Relator: ANGELO PASSARELI, Data de Julgamento: 01/06/2022, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: 13/06/2022

⁸⁴ Portal Metrôpoles. Bolsonaro anuncia redução de impostos de videogames a partir de julho. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/politica-brasil/bolsonaro-anuncia-reducao-de-impostos-de-videogames-a-partir-de-julho> Acesso em: 17 jun. 2022

De igual maneira, em meados de dezembro de 2020 o governo atual anunciou isenção da alíquota de importação de armas (pistolas e revólveres) que passou a valer em 01 de janeiro de 2021.⁸⁵

O discurso do atual governo quando da defesa do livre armamento foi estabelecer a segurança do cidadão. Não obstante, a segurança pública já é direito da população, e o que vemos, muitas vezes, na verdade, é a não garantia desse, e muitos outros direitos, pela falta de aplicação adequada dos recursos públicos, aqui descritos como tributos arrecados.

⁸⁵ Governo zera alíquota de importação de pistolas e revólveres. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/bolsonaro-comemora-fim-da-aliquota-de-importacao-de-armas-mas-o-que-significa/> Acesso em 17 jun. 2022.

CONCLUSÃO

Através da história do Direito Tributário percebemos diversas alterações de ordem econômica, social e tributária que resultam no ordenamento jurídico que temos hoje. Aliás, no que tange o Brasil, o modelo tributário constante na CRFB/88 tem como base o que vigeu no período de regime militar centralizador (Reforma Tributária de 1966). Assim, a implantação da carga excessiva de impostos em momentos anteriores foi responsável por tornar o Brasil um dos países do mundo com a maior carga tributária.

Certamente o Direito Tributário brasileiro deve buscar justiça tributária. Inclusive, segundo os ditames constitucionais, a CRFB/88 deve priorizar o bem comum. Sendo o sistema tributário parte do ordenamento jurídico do país, os preceitos estabelecidos no Preâmbulo Constitucional e direitos individuais e sociais devem prevalecer.

Diante da análise do princípio da capacidade contributiva resta claro que estamos muito aquém do alcance da justiça distributiva. Não se pode olvidar que “tratar os iguais igualmente, e os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades” ainda significa garantir direitos mínimos existenciais que devem prevalecer sobre a capacidade de produzir riquezas.

É de senso comum que o sistema tributário é injusto, e este trabalho testemunhou isso, bem como pormenorizou claramente as principais distorções desse sistema concernente à observância da capacidade contributiva de caráter pessoal, demonstrando flagrante violação de garantia constitucional insculpida no art. 145, §1º, da CRFB/88 e, sobretudo, ao epicentro do ordenamento jurídico pátrio, a dignidade da pessoa humana (art. 1, III, da Carta Magna).

Da análise da história do Direito Tributário e o cenário atual é patente que embora o recurso arrecado para o bem comum não seja aplicado mais para realizar casamentos da família real, continuam a ser aplicados para realizar vontades, e satisfazer desejos de quem está no poder.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ARAUJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: Análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva**. Centro Universitário Católica de Quixadá/CE - Uunicatolica; Universidade de Fortaleza – Unifor. Publicado em 30.04.2018. Edição: v. 9, n. 1 (2018): Economic Analysis of Law Review. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>. Acesso em: 03 jun. 2022. Acesso em: 03 jun. 2022.

BALTHAZAR. Ubaldo César. **História do tributo no Brasil**. 1 ed. Florianópolis: Editora Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF. Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 de abril de 2022.

CAMPEDELLI, Laura Romano. BOSSA, Gisele Barra. **O efeito perverso da regressividade no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/efeito-perverso-regressividade-sistema-tributario-brasileiro>. Acesso em: 07 jun 2022.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CHIYODA, Felipe Eidi Semencio. THEODORO, Ana Laura Teixeira Martelli. **A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DOS IMPOSTOS INDIRETOS: REFLEXÕES**. Disponível em: <https://docplayer.com.br/82421587-A-capacidade-contributiva-dos-impostos-indiretos-reflexoes.html>. Acesso em: 26 maio 2022.

CNN Brasil. Governo zera alíquota de importação de pistolas e revólveres. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/bolsonaro-comemora-fim-da-aliquota-de-importacao-de-armas-mas-o-que-significa/> Acesso em 17 jun. 2022.

COELHO, André Felipe Canuto; FURTADO, Ana Carolina Nunes. **Um Caminho para a Perda de Competitividade: A Inobservância do Princípio da Capacidade**

Contributiva no Brasil. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS, Porto Alegre, v. 11, n. 3, fev. 2017. ISSN 2317-8558. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/66008/40477>>. Acesso em: 21 maio 2022.

DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. Aumento nos preços dos alimentos prejudica mais famílias de rendas menores. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analiseicv/2019/201912analiseicv.html>. Publicado em 10 jan. 2020. Acesso em 24 maio 2022

DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. Pelo segundo mês consecutivo, valor da cesta básica aumenta em todas as capitais. Nota publicada em 6 maio 2022.

Estudo IBPT – “**QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 33 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**” – Disponível em: <https://ibpt.com.br/em-media-legislacao-brasileira-edita-quase-40-normas-tributarias-por-dia-desde-1988-revela-estudo-do-ibpt/> Acesso em: 3 maio 2022.

FONTEYNE, Alexis. **Onde está a real regressividade do sistema tributário brasileiro?, questiona Alexis Fonteyne.** Poder360. Publicado em 01.06.2021. Disponível em <https://www.poder360.com.br/opiniao/onde-esta-a-real-regressividade-do-sistema-tributario-brasileiro-questiona-alexis-fonteyne/>. Acesso em 07 jun. 2022.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva.** Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado) – Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominipublico.gov.br/download/teste/arqs/cp040939.pdf>. Acesso em 16 mar. 2022

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário.** 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário.** Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario#:~:text=O%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%2C%20como%20os,fazer%20frente%20%C3%A0s%20necessidades%20coletivas.> Acesso em: 18 maio 2022

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MUNHOZ, Nicole Rafaelle. Orientador: Hernani L. Sobierajski. 2021. 63f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – bacharelado em Direito, Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

OAB Nacional. **Parecer da Comissão Nacional de Estudos Constitucionais.** Disponível em: <https://www.oab.org.br/noticia/59698/oab-ajuizara-adi-contra->

defasagem-da-base-para-aliquota-de-ir-de-pessoas-juridicas . Publicado em 16 maio 2022. Acesso em: 29 maio 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

Portal Metr opoles. Bolsonaro anuncia redução de impostos de videogames a partir de julho. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/politica-brasil/bolsonaro-anuncia-reducao-de-impostos-de-videogames-a-partir-de-julho> Acesso em: 17 jun. 2022

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário**. 14^a ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SIDOU, J. M. Othon. **Os Tributos no Curso da História**. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Vol. 18.

SILVA, Daniel Neves. "**Revolução Industrial**"; Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/historiag/revolucao-industrial.htm>. Acesso em 03 de junho de 2022.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros: 1988, p. 66.

Sistema, Competência e Princípios, in **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**.

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

VIEIRA. Dinavani Dias. **O direito Tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988**. Disponível em <[https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988#:~:text=A%20constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988%2C%20vigente,o%20imposto%20\(%C3%A9%20vedada%20a](https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988#:~:text=A%20constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988%2C%20vigente,o%20imposto%20(%C3%A9%20vedada%20a)>. Acesso em: 25 maio 2022.