



**OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS DA PESSOALIDADE E DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA COMO FERRAMENTAS DE PROTEÇÃO E DE FOMENTO DA
JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL¹**

**THE TAX PRINCIPLES OF PERSONALITY AND TAX CAPACITY AS TOOLS TO PROTECT AND
PROMOTE TAX AND SOCIAL JUSTICE**

Leonardo Segatti Colombo², Camila Cristina Paumann³

¹ Projeto de pesquisa desenvolvido na Unijuí, em estudos do PPGD.

² Mestrando em Direitos Humanos pelo Programa de Pós-Graduação Strictu Sensu em Direito da UNIJUÍ. Integrante do Grupo de Pesquisa Biopolítica e Direitos Humanos (CNPq/Unijuí). E-mail: leo.segattic@gmail.com.

³ Advogada, OAB/RS 117587. Pós Graduada em Advocacia Tributária pela Escola Brasileira de Direito - EBRADI. Pós Graduada em Processo Civil Empresarial pela Faculdade Legale. Pós Graduada em Planejamento Patrimonial, Familiar e Sucessório pela Faculdade Legale. Bacharel no curso de Direito pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul/UNIJUÍ. E-mail: camila.cristinap@hotmail.com.

RESUMO

O presente trabalho tem o intuito de apresentar os princípios tributários da personalização do imposto (pessoalidade) e da capacidade contributiva, demonstrando a sua importância dentro do sistema tributário federal, sendo limitadores do poder de tributar responsáveis por individualizar os contribuintes e promover a justiça tributária. Ainda, busca-se demonstrar o caráter extrafiscal destes princípios, que ao individualizarem a cobrança dos tributos possibilitam aplicar ferramentas de fomento dos direitos sociais, como por exemplo a possibilidade de desconto com gastos em saúde no Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF, que estimula a justiça social no âmbito da saúde.

Palavras-chave: Princípios. Pessoaalidade. Capacidade tributária. Tributos.

ABSTRACT

The present work aims to present the tax principles of personalization of the tax (personality) and the ability to pay, demonstrating its importance within the federal tax system, as limiting the power to tax responsible for individualizing taxpayers and promoting tax justice. Still, it seeks to demonstrate the extrafiscal character of these principles, which, by individualizing the collection of taxes, make it possible to apply tools to promote social rights, such as the possibility of discounting health expenses in the Income Tax of Natural Persons - IRPN, which stimulates social justice in the field of health.

Keywords: Principles. personality. Tax capacity. taxes.

INTRODUÇÃO

Tratar sobre a justiça tributária é de extrema relevância em um país que baseia sua política econômica nas ideias liberais capitalistas e que possui uma vasta gama de direitos



sociais esculpidos em sua Carta Magna. Essa dualidade faz com que a administração pública necessite recorrer às receitas derivadas (majoritariamente aos tributos) para adquirir o montante necessário de recursos para executar suas ações públicas.

Deste modo, as limitações constitucionais ao poder de tributar vem socorrer os contribuintes dos abusos que por ventura possam vir a ocorrer na ânsia de o Estados necessitar de uma capitalização cada vez mais robusta. Assim, as imunidades e os princípios tributários, que são considerados cláusulas pétreas em virtude de tratarem-se de direitos individuais fundamentais, objetivam resguardar o contribuinte, permitindo que seja implementada uma política de justiça fiscal no Brasil.

Ademais, além de proteger o indivíduo frente ao poder soberano do Estado, os princípios constitucionais tributários também podem ter o caráter de fomentar políticas públicas que dizem respeito a outros direitos, como por exemplo o fomento ao direito à saúde, através de incentivos fiscais, o que revela mais uma face da justiça desempenhada pelas boas práticas tributárias.

METODOLOGIA

O presente estudo baseia-se pelo método de pesquisa hipotético-dedutivo, sendo elaborado a partir da técnica de pesquisa bibliográfica. Tem por objetivo analisar a questão da justiça através dos princípios tributários da personalidade e da capacidade contributiva. Deste modo, parte da hipótese de que existem os limites constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais que visam garantir a justiça tributária e, ainda, fomentar o caráter social que foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro.

A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL A PARTIR DA APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Os tributos, cujo conceito positivado pelo Código Tributário Nacional estabelece como sendo: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 2022), foram criados com o objetivo de custear a existência do Estado, proporcionando recursos para a manutenção da própria administração pública e das ações por ela prestadas. Nesse sentido, conforme Harada:



O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *Jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade se constitui em principal fonte de receita pública. (HARADA, 2012, p.46)

Observa-se, portanto, que o poder de tributar do Estado possui um forte caráter imperioso, tendo em vista que é ele o responsável por suportar os encargos financeiros exigidos em um mundo de economia liberal capitalista. Assim, ao tratar-se sobre justiça tributária, em regra, está se visando a proteção dos indivíduos frente aos possíveis abusos cometidos pela Administração Pública. Para tanto, a Carta magna brasileira incumbiu-se de esculpir em seu texto as limitações constitucionais ao poder de tributar, com o intuito de resguardar as garantias dos cidadãos frente ao poder estatal.

Desta forma, é perceptível que o Estado é detentor de um poder de grandes proporções, o qual não é ilimitado. Assim, a relação jurídico-tributária não pode ser considerada meramente como uma relação de poder, tendo em vista que toda relação jurídica segue os ditames do direito e, em virtude da interferência que o poder de tributar exerce sobre o direito de propriedade, a constituinte originária traçou as diretrizes e as limitações essenciais de tal poder diretamente em seu texto (ALEXANDRE, 2014).

Ademais, ao estabelecer as diretrizes fundamentais, o legislador constituinte tratou de elencar dois importantes princípios tributários que, além de garantirem uma proteção personalizada para cada contribuinte, possuem um escopo de fomentar certas políticas públicas, como o direito à saúde. Tratam-se dos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva.

Assim, o artigo 145, §1º da Constituição Federal brasileira afirma que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 2022). Este objetivo de tratar com maior individualidade cada contribuinte faz com que distorções legislativas tenham maior probabilidade de serem superadas, ou seja, visa trazer uma maior isonomia e uma consequente justiça social na aferição das obrigações tributárias, não onerando de forma demasiada sujeitos desprovidos de condições financeiras.

Deste modo, podemos entender o princípio da pessoalidade como o responsável por averiguar as condições particulares dos contribuintes, ou seja, as suas qualidades jurídicas,



financeiras e pessoais. Destarte, estamos diante de um tributo pessoal, com caráter eminentemente subjetivo.

Na mesma toada, o princípio da capacidade contributiva, cuja personalização do imposto pode ser vista como uma de suas facetas, pode ser corretamente entendido como sendo “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação” (COSTA, 2014, p.94). Ou seja, é a cobrança do tributo que não vise a expropriação do contribuinte, a partir da análise da sua capacidade de contribuir.

Nesse sentido, os princípios da personalização do imposto e da capacidade contributiva se complementam, buscando trazerem uma maior materialidade à justiça tributária e social, possibilitando uma aferição da capacidade econômica do particular conforme suas individualidades. Sobre esta relação entre ambos os princípios, podemos afirmar que:

O princípio da personalização do imposto foi contemplado, como vimos, ao lado da capacidade econômica. A personalização que também deve ser buscada pelo legislador “sempre que possível”, traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas, etc.) sejam levadas em consideração para efeito da quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta (AMARO, 2008, p.165).

Outrossim, observa-se que “a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado” (AMARO, 2008, p.165). Assim, ambos os princípios buscam individualizar o contribuinte e possibilitar uma análise mais subjetiva e justa da incidência da carga tributária sobre os bens e a vida dos sujeitos passivos da relação.

Ademais, apesar de o legislador estabelecer a aplicação destes princípios apenas para os impostos, a doutrina e a jurisprudência já possuem entendimento consolidado quanto à sua dissipação para o âmbito dos demais tributos, quando possível de serem aplicados. Nesse sentido, o entendimento do STF, na ADIn n. 948/GO, estendeu a aplicação do princípio da capacidade contributiva para a taxa judiciária progressiva. Ainda, outro exemplo emanado da Suprema Corte brasileira neste sentido diz respeito ao julgamento do RE 416.601, que trata da



relação de proporcionalidade e características da atividade do contribuinte para a aplicação da Taxa de Controle de Fiscalização Ambiental – TCFA.

Para mais, a doutrina afirma que a capacidade contributiva, ou capacidade econômica, trata sobre os tributos em geral, e não apenas aos impostos, embora quanto a estes esteja formal e expressamente positivado na Constituição Federal brasileira. É, inclusive, este princípio que justifica a isenção de determinadas taxas, e até mesmo da contribuição de melhoria, em situações excepcionais em que seja evidente a inexistência de recursos do contribuinte. Não se mostra razoável que o legislador possua tamanha liberdade que resolva em quais casos seria exigida a observância ao princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade dos tributos, tendo em vista que isto anularia completamente a supremacia dos princípios, que possuem inclusive caráter de direito individual fundamental (MACHADO, 2012).

Ainda, os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade dos tributos possuem uma forte ligação com os princípios da isonomia e da igualdade. Estes princípios são considerados de aplicação subjetiva, podendo ser considerados programáticos, com caráter de orientação ao legislador tributário, buscando o fim da realização da justiça fiscal, repartindo os encargos de acordo com a possibilidade dos contribuintes (HEIDEMANN et al, 2012).

Assim, é nítida a importância dos princípios da personalidade e da capacidade contributiva no âmbito do direito tributário, representando verdadeiras limitações ao poder de tributar e concretizando a busca pela justiça fiscal, além de proporcionar fomento em políticas públicas como as relativas à saúde e à educação, através da dedução concedida sobre a base de cálculo do Imposto sobre a renda das pessoas físicas – IRPF.

No que diz respeito ao caráter social que se depreende a partir de um estudo mais aprofundado sobre o sistema tributário, a sua face mais aparente refere-se à própria proteção que os princípios guardam, o que se confunde com o próprio conceito de justiça tributária, que busca também tratar sobre a proteção que emana das limitações constitucionais.

Contudo, não é apenas com o caráter de proteção que se constrói o conceito de justiça social através do estudo do sistema tributário. A partir do caráter extrafiscal dos tributos, comumente observável nos tributos de caráter econômico relacionados a troca de produtos e serviços, como o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, por exemplo, se observa que eles possuem um objetivo além de apenas servir como meio de arrecadação para o Estado.



Em uma economia liberal, onde se estima que em média trabalha-se 149 dias do ano para pagar os tributos¹ devidos, os movimentos tributários podem representar um grande incentivo, ou um desincentivo, ao consumo. Deste modo, técnicas tributárias realizadas a partir das ferramentas tributárias contribuem para o direcionamento e o desenvolvimento daquilo que o governo pretende fomentar.

Nesse sentido, utilizando-se, por exemplo, das regras de isenção, de imunidade e de não incidência, é possível estimular o consumo de produtos, como acontece com as mercadorias relacionadas com a chamada “linha branca” (produtos de primeira necessidade), bem como com os produtos da “cesta básica”. De forma diversa, observa-se o desestímulo ao consumo em produtos não essenciais e prejudiciais à saúde, como por exemplo as bebidas alcoólicas e os cigarros, que possuem um grande valor tributário agregado como forma de aumentar os valores e desestimular a compra pelo consumidor final.

Quando se consegue aplicar critérios que individualizam o contribuinte, o caráter extrafiscal dos tributos acaba sendo fortalecido, sendo possível ponderar de forma mais concreta a carga tributária a ser suportada pelo indivíduo, incentivando práticas que sejam motivo de ações públicas. É o que ocorre de forma perceptível nos descontos no Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF.

Nesta feita, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente sobre pessoas físicas – IRPF, que possui caráter personalíssimo, apresenta a sua definição de base de cálculo como sendo a diferença entre as somas de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e as deduções definidas em lei, como as relativas aos gastos com saúde. No mesmo sentido, pode-se dizer que o IRPF é “pessoal, pois sua incidência leva em consideração características pessoais do sujeito passivo, como a qualidade de dependentes, e o gasto com saúde, educação, previdência social, etc. (ALEXANDRE, 2014, p.75).

Nesse sentido, os descontos com saúde e educação mostram-se como verdadeiras materializações da justiça social, pois buscam compensar os indivíduos que obtiveram gastos relacionados a estas atividades, que são obrigações públicas garantidas como direitos sociais, esculpidas no artigo 6º da Carta Magna brasileira.

¹ <https://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2022/05/23/contribuinte-vai-trabalhar-este-ano-ate-29-de-maio-so-para-pagar-impostos-revela-estudo.shtml>



CONSIDERAÇÕES FINAIS

Deste modo, é evidente a importância das limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo que o legislador constituinte teve a preocupação em discrimina-las de forma analítica. Assim, as chamadas imunidades tributárias e os princípios tributários, consagraram-se como direitos fundamentais dos indivíduos, recebendo a devida proteção que lhes é devida.

Outrossim, dentre os princípios constitucionais tributários, o da personalidade e o da capacidade contributiva merecem o devido destaque, tendo em vista que tratam da recomendação do legislador em individualizar e buscar as características próprias de cada contribuinte ao submetê-lo às obrigações tributárias. Este caráter subjetivo que a constituição traz na aplicação das regras tributárias faz com que se evite sobrecarregar aqueles que sejam desprovidos de condições financeiras e, conseqüentemente, exigir uma maior prestação daqueles que apresentam maiores posses.

Ademais, outro viés que estes dois princípios possibilitam é o fomento de garantias como o direito à saúde. Desta forma, pela saúde ser um direito social, que exige uma ação positiva do poder público e tendo em vista que a saúde pode ser exercida por entes privados, a regra trazida pela legislação que trata sobre o imposto de renda das pessoas naturais possibilita que seja deduzido de sua base de cálculo as despesas que o sujeito obteve com gastos em saúde. Assim, observa-se que o poder público compensa o gasto que o contribuinte teve com saúde, subsidiando parte dos tratamentos realizados.

Ante o exposto, demonstrando o caráter positivo da aplicação dos princípios da personalidade e da capacidade contributiva, é possível afirmar que eles visam observar e executar a justiça tributária e social que os indivíduos buscam e necessitam. Assim, o sistema tributário nacional não elenca apenas as regras tributárias e garante a proteção dos contribuintes, ele também pode ser uma importante ferramenta para o fomento de ações públicas sociais, como a garantia do direito à saúde.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm > Acesso em: 09 de ago. 2022.

_____. **Constituição Federal brasileira**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 09 de ago. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. Ed. São Paulo, Malheiros. 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. Ed. São Paulo: Atlas. 2012.

HEIDEMANN, Maristela Gheller; ALIEVI, Valmor Luiz. **Direito Tributário**. Ijuí: Unijuí. 2012.