



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO IDEIA DE JUSTIÇA  
FISCAL**

**Rubem Ferreira Netto**

Rio de Janeiro  
2012

RUBEM FERREIRA NETTO

O Princípio Da Capacidade Contributiva Como Idéia De Justiça Fiscal

Artigo Científico Jurídico apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para a obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof<sup>ª</sup>. Néli Fetzner

Prof<sup>º</sup>. Walter Aranha Capanema

Prof<sup>ª</sup>. Mônica Areal

Prof<sup>º</sup>. Nelson Tavares

Rio de Janeiro  
2012

## O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO IDÉIA DE JUSTIÇA FISCAL

**Rubem Ferreira Netto**

### **RESUMO**

O presente trabalho visa fazer algumas considerações pertinentes à tributação, mas precisamente no que tange ao princípio da capacidade contributiva, enfatizando a idéia de justiça fiscal. Busca-se nesta oportunidade, esclarecimentos sobre a função dos princípios tributários, qual seja, a de limitar o poder de tributação do Estado. Analisar-se-á, também, criticamente, a legislação brasileira, no aspecto tributário, no que tange a omissões legislativas que poderiam viabilizar uma maior arrecadação do Estado, trazendo à contribuição pessoas que, pela atual dogmática legislativa, não contribuem. O trabalho, ainda passará pela análise de justiça fiscal, observando e tecendo críticas sobre uma possível atecnia sobre o art. 145, §1º da Constituição da República federativa do Brasil, sobre o alcance dessa norma em nosso sistema tributário positivo.

**Palavras-chave: Princípios. Justiça. Tributação.**

**Sumário:** 1. Introdução; 2. O significado etimológico de princípios; 3. Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva; 4. Abordagem Constitucional do Princípio da Capacidade Contributiva; 5. Princípio Jurídico; 6. Igualdade e Capacidade Contributiva; 7. Progressividade e Capacidade Contributiva; 8. Pessoalidade e Princípio da Capacidade Contributiva; 9. A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva; 10. Alcance do Princípio da Capacidade Contributiva; Conclusão; Referências.

### **1. INTRODUÇÃO**

O presente trabalho busca confrontar o art. 154, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil, que é o artigo específico sobre o Princípio da Capacidade Contributiva,

com a origem do instituto, e com as divergências jurisdicionais e doutrinárias. O estudo tem o escopo de apresentar a essência do Princípio da Capacidade Contributiva a fim de fornecer uma resposta satisfatória a toda sociedade, sobre os tributos que lhes são cobrados. O tema em apreço é de suma importância, pois sugere um equilíbrio, pelo debate, entre o contribuir (para o bem social) e o não contribuir, devido a incapacidade financeira do indivíduo. Assim, provoca-se o debate sobre uma possível atecnia constitucional (art. 154, §1º) quanto à expressão “impostos” contida no texto da Carta Maior.

Quanto à metodologia a ser utilizada neste trabalho deu-se preferências aos autores especialistas em Direito Tributário, tais como Hugo de Brito Machado, Ricardo Lobo Torres, Roque Antônio Carraza, Paulo de Barros Carvalho, entre outros. A partir dessas leituras, foi desenvolvido um projeto enfocando o que seria abordado e como isso seria levado a efeito.

À medida que se percebia a necessidade de desenvolver algum assunto não abordado especificamente pelos autores que serviram de base ao trabalho, partia-se na busca de mais informações em outros autores, sem dispensar, por óbvio, a colaboração da doutrina disponibilizada. Afinal, na atualidade, não se pode dispensar tão importante ferramenta de pesquisa.

É objetivo desta monografia contribuir para o estudo do Direito Tributário, dando-se ênfase ao entendimento ao Princípio da Capacidade Contributiva no que se refere ao seu real sentido. O que se deseja realmente saber é como se exige o tributo do cidadão, levando-se em conta a sua capacidade ou possibilidade de arcar com o ônus de pagar o tributo, se em face dos recursos que dispõe no bolso ou no banco ou se em virtude do patrimônio que ostenta. Afinal, o que se pretende desvendar é o que se considera riqueza para fins de tributação.

## 2. O SIGNIFICADO ETIMOLÓGICO DE PRINCÍPIO

Para se conseguir, ao final, construir com êxito, não só um conceito, mas o significado preciso da expressão “capacidade contributiva”, como também o seu alcance, será necessária obtenção de uma visão global dos princípios que norteiam a Carta Magna, sejam os considerados fundamentais, sejam aqueles que inspirem os direitos e garantias fundamentais ou aqueles concernentes aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

É necessário, todavia, antes de discorrermos acerca de tais princípios, assimilarmos adequadamente o significado da palavra princípio.

CARRAZA (2001) aduz que “etimologicamente, o termo ‘princípio’ (do latim *principium, principii*) encerra a idéia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer”.

Sem dúvida na sua origem etimológica, princípio sempre dá a idéia de começo ou o início de qualquer situação. Na Bíblia em Gêneses, no relato da criação do mundo, o narrador inicia essa expressão para situar como o mundo era antes da decisão do criador. “No princípio criou Deus os céus e a terá”.

CARRAZA (2001), no entanto, pesquisa e localiza um significado no período clássico: “Introduzida na filosofia, por Anaximandro a palavra foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio (Teeteto, 155, d), e por Aristóteles como a premissa maior de uma demonstração (metafísica, VI, 1.012 b 32 – 1.013 a 19). Nesta mesma linha Kant deixou consignado que pode servir de premissa maior num silogismo”.(Crítica da Razão Pura, Dialética, II.A).

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

Geraldo Ataliba, citado por CARRAZA (2001), contribui com seu entendimento:

“O caráter orgânico e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica”.

“A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.”

No sistema há um conjunto de elementos que se integram porque estão harmônicos entre si. Mas para que haja essa integração há uma razão que sustenta essa união, como uma premissa maior que dá sentido a premissa menor. Essa premissa maior se denomina princípio.

Em direito utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que se fala, mas também se emprega a palavra para se apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

Ao abordar um estudo sobre os princípios Fundamentais do Imposto de Renda, o advogado OLIVEIRA (2000), afirmou que os princípios são os alicerces de um sistema jurídico, ou de um subsistema, inclusive de um determinado objeto de regulação jurídica.

No âmago de seu estudo, AMARAL (1998) leciona que os princípios jurídicos são pensamentos diretores de uma regulamentação jurídica. Diz ele que, como diretrizes gerais e básicas, os princípios fundamentam e dão unidade a um sistema ou a uma instituição. Desta forma, acrescenta o mesmo autor, o direito, como sistema, seria assim um conjunto ordenado de princípios.

Pode-se, ainda, que considerar a expressão “Princípios Gerais do Direito”, que no “Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva” (1991) tem o seguinte significado: “Princípios Gerais do Direito são os que decorrem do próprio fundamento da legislação positiva, e embora, não se mostrando expressos, constituem os pressupostos lógicos necessários da norma legislativa”.

O art. 108 do CNT, também faz referência, além dos princípios gerais do direito tributário, aos princípios gerais do direito público, porém, fazendo um alerta no seu art. 109, que os princípios gerais do direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e forma, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

Logo, quando há referência aos princípios constitucionais gerais ou aos princípios constitucionais tributários, pode-se afirmar que tais princípios se inserem num rol de aplicar estritamente aqueles princípios, sendo vedado o uso dos provenientes do direito privado, a não ser para a pesquisa de definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas.

### **3. REVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A capacidade contributiva só passou a ser instituto jurídico propriamente dito a partir de um italiano chamado Benvenuto Grizziotti. Ele traçou um paralelo entre economia e direito para abarcar a Capacidade Contributiva enquanto princípio jurídico e não enquanto pressuposto econômico da tributação. Criou a Escola de Pávia em 1929.

O tema da Capacidade Contributiva vem sendo discutido há muito tempo pela doutrina. Referência dada pela *Revista de direito* Universidade de Marília(2008).

No Brasil o tema foi objeto de acirrados debates por parte dos especialistas a partir da Constituição Federal de 1946, onde colocava, no art. 202, o princípio, segundo o qual, os tributos deveriam se guardados conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

A emenda Constitucional nº 18 de 1º de Dezembro 1965, retira o dispositivo do texto constitucional. O mesmo acontecendo com a Carta de 1967 e a Emenda nº 1 de 1969.

A Constituição de 1988 traz, dentro de suas inúmeras virtudes, a de devolver ao princípio da capacidade contributiva a atenção constitucional que este tema requer.

Este princípio encontra importantes implicações nas relações entre o fisco e o contribuinte constituindo-se no centro do Estado de Direito no campo tributário.

Apesar de norma fundamental, a linha de encontro não está satisfatoriamente bem definida, gerando dúvidas em seu campo de aplicabilidade quanto aos seus efeitos.

A capacidade contributiva envereda-se por caminhos diversos de outros princípios e institutos jurídicos.

#### **4. ABORDAGEM CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Segundo o art. 145, § 1º da CRFB os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e graduados segundo a capacidade econômica (contributiva) dos contribuintes.

Preleciona o mestre Sacha Calmon que: “... ao falar em pessoalidade, o contribuinte rendeu-se as classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado. Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam-se duas de resto muito em voga: a que divide os impostos em pessoais e reais e a que divide em impostos diretos e indiretos”.



O caráter pessoal da tributação significa que a pessoa tributada tenha o imposto incidente nas suas características pessoais, que não possa ele, pessoa, transferir, repassar a terceiros.

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability in pay*). Podemos dividi-la em subjetiva e objetiva.

Subjetiva ou relativa – diz-se quando estão consideradas as pessoas, é a chamada capacidade econômica real, desta forma o sujeito é individualizado na medida de suas possibilidades econômicas. Neste plano está a concretude da capacidade contributiva, o sujeito está apto para suportar a carga tributária.

Objetiva ou absoluta – diz-se quando se leva em consideração manifestações objetivas da pessoa, numa manifestação de riqueza. Nesta forma, o legislador aponta os eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas.

Nas doudas palavras XAVIER (1974):

“Nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários, podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis”.

Pode o legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como determiná-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

Se os fatos a serem escolhidos pelo legislador como hipóteses de incidência tributária devem espelhar situações reveladoras de tal capacidade, forçoso é que se refiram, portanto, a índices ou indicadores de capacidade contributiva, que nada mais são do que signos indicadores que representam manifestações de riqueza.

Atualmente, os índices de capacidade contributiva indicam sempre a renda, o patrimônio e o consumo. Os índices são sempre pares porque diversos são os fatos reveladores da situação econômica dos sujeitos, argumento que afasta a possibilidade de um imposto único. A capacidade contributiva subjetiva atua inicialmente, como critério de graduação dos impostos e como limite da tributação permitindo a manutenção do mínimo vital, obstando-se, desta forma, que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.

## **5. PRINCÍPIO JURÍDICO**

Para o eminente CARRAZA (2001), princípio jurídico pode ser enunciado da seguinte forma:

“Princípio jurídico é o expressar lógico que poderá ser explícito ou implícito, de grande generalidade. É o primordial do direito a cujo entendimento se faz vincular a conexão das normas jurídicas que se aplicam”.

Por este conceito, pode-se afirmar, então, que os princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobre normas que orientam a aplicação das demais.

Naquilo que diz respeito à capacidade contributiva, não se pode negar o fundamento econômico do conceito, algumas vezes confundida com “capacidade econômica”, mas não se pode tirar seu conteúdo jurídico a que se encontra unida à ideia de justiça tributária.

O direito como instrumento de poder tem sido ao longo dos tempos, um instrumento de opressão, mas devido às altas pressões do mundo moderno chegar-se-á aos pontos de mutação. O constituinte elegeu como princípio a “capacidade econômica real” do contribuinte. Essa capacidade contributiva tem sede no mundo dos valores.

Na CONSTITUIÇÃO FEDERAL (2010), o princípio, expressamente consagrado no seu corpo, é o da capacidade contributiva assim, além de constitucional, ele é também jurídico.

A capacidade contributiva apresenta duas estradas éticas que estão no centro do Estado de Direito: a *supremacia do ser humano e de suas organizações* em face de poder de tributar do Estado e a *realização do valor justiça* através do valor igualdade, que no campo tributário, só pode efetivar-se pela prática da Capacidade Contributiva e suas técnicas.

Segundo o festejado Mestre MACHADO (2001), ao se referir aos Princípios Tributários:

“Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. O Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocado pelo Estado contra o cidadão”.

## **6. IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Do mais, são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real. Incerto nos princípios relativos a capacidade tributária.

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. A

ideia de capacidade contributiva, o seu conteúdo, serve de parâmetro para analisar-se o maior ou menor teor de injustiça fiscal existente nos sistemas tributários.

O princípio da capacidade contributiva, o da Igualdade e o da Generalidade podem atuar para controlar o legislador e o judiciário com referência a tributação perversa ou das perversões da extrafiscalidade.

“... as isenções extrafiscais *tanto quanto as isenções fiscais que preservem o necessário mínimo* transforma-se em privilégios inconstitucionais e são expúrias; desvirtuadas, informam as possíveis colisões dos regimes de incentivos com princípio da igualdade concebido como princípio de capacidade contributiva”, intitulada *Los Incentivos tributários Al Desarrollo Económico...*” Professor DOMINGUES (2007).

Mello (1993), diz que discriminações são admissíveis quando se verifica uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desigualdade procedida e que esta seja conforme os interesses prestigiados pela constituição.

Entende ele que para não se agredir o princípio da isonomia, concorrerão quatro requisitos: que a *discriminação* não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; que o fator de *desigualdade* consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações; que o *fator de discriminação* e a *discriminação legal* estabelecida em razão dele; que, no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente em função dos *interesses constitucionalmente protegido*, visando o bem público, à luz do texto constitucional.

É no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no Direito Tributário pelo princípio da Capacidade Contributiva, determinando-se desta forma, o profundo sentido ético-jurídico do tributo, que não poderá fugir ao que KRUSE (1991) denomina princípio da justiça da imposição, cuja interpretação, cabe ao poder judiciário.

Ora, se um tributo violar o Princípio da Capacidade Contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e a diretriz de justiça fiscal de que se reveste o princípio.

Justiça e igualdade, além de princípios jurídicos, são sentimentos próprios da condição humana, vivificados concretamente, e que permeiam imperceptivelmente as constituições democráticas, na esteira de formulações vagas e aparentemente vazias como a cláusula *due process of law* (devido processo legal).

Observe-se em vasta discussão doutrinária que o princípio da capacidade contributiva é a aplicação do princípio constitucional da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, no âmbito de direito tributário.

Dispõe o art. 5º da Carta Magna:

“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a indivisibilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

O princípio da igualdade, da isonomia, da justiça é aquele que informa todo o sistema jurídico. Por estes, todos aqueles que se encontrem numa mesma situação fática devem ser tratados com igualdade.

A igualdade, no campo do direito tributário revela-se pelo princípio da capacidade contributiva, tal como explícito no texto do art. 145, §1º, CRFB.

CONTI (1997), ao abordar sobre este tema, aduz que o princípio da capacidade contributiva ultrapassa as fronteiras de um simples princípio constitucional. A idéia de igualdade está vinculada à justiça. A igualdade é o sistema nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É princípio básico do regime democrático e do Estado de Direito.

Vale a pena transcrever as relevantes considerações do grande constitucionalista Alexandre de Moraes, citado num trabalho da jurista de Belo Horizonte, Patrícia Brandão Paoliello:

“A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois o tratamento desigual, nos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional, do próprio conceito de justiça, pois o que realmente protegem são as certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra sem serviço de uma finalidade acolhida pelo direito...”.

É óbvio que o sistema constitucional vigente em nosso país jamais conseguirá fazer com que todos os indivíduos sejam iguais, pois as pessoas são na essência desiguais. É a razão porque se houve de todos os tratadistas que o direito deve considerar essas desigualdades e atribuir um tratamento desigual entre os cidadãos, de modo a fazer com que os efeitos das desigualdades naturais entre estes sejam minimizados.

Muito bem, com tais considerações. Mas é de se indagar se, ao fazermos tal conjecturas, com relação ao princípio da igualdade, poderemos chegar a um real significado do princípio da capacidade contributiva. Em como haveremos de concluir que o princípio tema de nosso trabalho prestigia a questão do tratamento dos desiguais de forma desigual.

Ao estudar-se somente BANDEIRA DE MELLO (1993), que afirma ser a capacidade contributiva o critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas, não será aclarada nitidamente o significado do princípio tema. Entretanto, Moraes (1997) nos traz excelente contribuição, conforme a seguir.

“Diante do direito tributário, o princípio da igualdade jurídica passa a denominar-se princípio da igualdade jurídica tributária, princípio da igualdade na tributação. Em matéria fiscal, a igualdades de todos perante a lei é entendida como igualdade perante a lei tributária”.

Esclarece, ainda, o referido doutrinador:

“Diante do princípio da igualdade jurídica tributária, podemos estabelecer a seguinte regra: a exigência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias”.

## **7. PROGRSSIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Outro princípio que firma o da capacidade contributiva é o da progressividade. Isso se consegue com a aplicação das alíquotas graduadas, na proporção da percepção de riqueza do indivíduo.

O mecanismo do sistema alíquotas funciona de tal forma que as alíquotas fiquem cada vez mais elevadas na medida da dimensão da riqueza. A inteligência da graduação das alíquotas é alcançar equidade na tributação, o que é objetivo primordial do princípio da capacidade contributiva.

Ensina CARRAZA (2001), que o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Segundo o eminente tributarista esse princípio está intimamente ligado ao princípio da igualdade, razão porque é um dos mecanismos mais eficazes para que alcance a tão almejada justiça fiscal.

Para CARRAZA (2001) não remanescem dúvidas, como os demais impostos, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza exige obediência ao princípio da capacidade contributiva, e para isso deverá ser progressivo. A posição do ilustre estudioso está em sintonia

com o art. 153, §2º, I da Constituição Federal, ou seja, “o imposto previsto no inciso III será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade, e da progressividade, na forma da lei”.

Renda é expressão jurídico-tributária, consistente em acréscimo patrimonial de caráter pessoal e cuja tributação deve ser graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A capacidade econômica não diz respeito a cada contribuinte, individualmente considerado, mas em função da base de cálculo ou do acréscimo patrimonial tido no regime jurídico que orienta a tributação, verificado durante certo período de tempo estabelecido pela lei.

Progressividade significa que à medida que o acréscimo patrimonial aumenta, também aumenta o IR, mas desproporcionalmente a maior. Progressividade é o sistema de tributação em que a alíquota vai aumentando à medida que aumenta a base de cálculo.

José Antônio Francisco e Marcelli Jorge Pellegrina, no Curso de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, ao analisarem a progressividade de alíquotas em função de área do imóvel para fins do ITR *Imposto Territorial Rural*, dizem que, segundo a doutrina, existem dois tipos de progressividade: a fiscal e a extrafiscal, sendo que a primeira seria determinada apenas em função da capacidade econômica do contribuinte, enquanto a segunda, em função de um parâmetro externo ao direito tributário, ligado a um objetivo específico.

Para eles, a progressividade fiscal deve ser função de um parâmetro de medida de capacidade econômica do contribuinte, como o valor venal do imóvel. Mas a lei nº 9393/96 determina a progressividade das alíquotas do ITR em função da área total do imóvel, que não tem relação alguma com a capacidade econômica do proprietário, uma vez que imóveis de diferentes áreas tem diferentes valores venais (dependendo da localização e qualidade da terra, por exemplo).



Certamente, a adoção de tal critério viola o princípio da igualdade, ao tratar de uma mesma forma contribuintes em situações diferentes (mesma alíquota para proprietários de imóveis de diferentes valores) e, assim, tal progressividade nem sequer pode ser caracterizada como “fiscal”.

Os referidos autores ainda salientam:

“Não bastasse isso, o STF, por várias vezes julgou inconstitucionais leis municipais que instituíam a progressividade do IPTU em função dos valores venais dos imóveis, considerando que impostos reais não podem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, a mesma posição deve ser mantida pelo Supremo Tribunal na eventual apreciação da constitucionalidade da lei nº 9393/1996, no que diz respeito a progressividade das alíquotas do ITR em função da área total do imóvel rural”.

## **8. PESSOALIDADE E PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Outro princípio objeto de breves considerações com vista a aclarar a nossa compreensão com relação ao princípio da capacidade contributiva é o princípio da personalidade.

Luciano Amaro (2001) trata do aludido princípio da seguinte forma:

“A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado”.

Os tributaristas, como Hugo Brito Machado (2001), classificam os impostos em reais e pessoais. Os impostos pessoais levam em conta das quantificações consideradas as condições pessoais de cada contribuinte, seja na definição da base de cálculo ou da fixação ou alíquota.

Quanto os impostos reais, referem-se àqueles, cujas quantificações consideram apenas a matéria tributável.

Para muitos, esta classificação advém do direito romano é considerada obsoleta, uma vez que, ao final, a tributação recairá sempre sobre um contribuinte, ou seja, sobre uma pessoa, não existindo, portanto, a referida distinção.

Todavia, ensina o Mestre SACHA CALMON (1999) que:

“... Ao falar em personalidade, o contribuinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado. Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam-se duas, de resto muito em voga: a que divide os impostos em pessoais e reais e a que os divide em diretos e indiretos”.

Com relação ao princípio da proibição da tributação confiscatória, ele está previsto no art. 150, II da Constituição Federal, e sua pretensão finalística é impedir que tanto a União, como aos Estados, ao Distrito Federal e os Municípios se utilizem do tributo com efeito de confisco. A sua disposição se compatibiliza tranqüilamente com o direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal e com o art. 145, § 1º que trata capacidade contributiva.

Menciona Luiz Carlos Trouche Ramina (1996):

“É elementar que só cabe imposição tributária quando se está diante de fatos que denotem, fundamento econômico e, considerando que a tributação interfere no patrimônio das pessoas de forma a subtrair parcelas expressivas de bens, não resta dúvidas de que será inconstitucional a imposição de cargos superiores à força desse patrimônio”.

## **9. A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Os principais efeitos da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva é o poder de limitar a tributação e assegurar os direitos subjetivos do contribuinte.

Esta regra se faz relacionar com institutos básicos do direito tributário, tais como a capacidade tributária e o critério quantitativo da hipótese de incidência.

Sendo o imposto a espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste “num fato qualquer que não continua numa atuação estatal”, já se compreende que esta modalidade de cobrança rigorosa de impostos só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo *contribuinte*. O contribuinte, indicador de riqueza que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma tributação estatal.

Como princípio informador dos impostos *e há quem entenda que tal princípio deva se estender a todas as espécies de tributo*, a capacidade contributiva da tendência de personalização dos mesmos. Desse modo, deverão ser observadas e consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.

Para Regina Helena Costa, somente os impostos estão subordinados ao princípio da capacidade contributiva. A renomada autora faz uma interpretação literal do art. 145, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Também para Ricardo Lobo Torres (1991) o art. 145, § 1º da CRFB só se aplica aos impostos. As taxas e as contribuições de melhoria não se subordinam ao princípio da capacidade contributiva porque são princípios vinculados (ou tributos contraprestacionais). Para ele esses tributos têm causa de nascimento no princípio da remuneração (só vai pagar a taxa se tiver algum benefício).

Na esteira do entendimento do ilustre Ricardo Lobo Torres (1991), o princípio da capacidade contributiva não vale também, para as contribuições sociais – art. 195, CRFB – pois encontram sustentação no princípio da solidariedade *o que a Regina Helena Costa (1993), citada acima, vai chamar de princípio do benefício*.

Por outro lado pode-se entender que a expressão “impostos” inserta no corpo da Carta Magna é uma atecnia. O poder constituinte originário teria se equivocado ao confundir as expressões “impostos” com “tributos”. Conclui-se, portanto, não por uma interpretação literal do texto constitucional, mas sim, por uma interpretação teleológica, efetivando assim, a idéia de justiça fiscal.

Tal argumento hermenêutico é suficiente para convencer-se que há realmente uma atecnia no dispositivo constitucional em questão.

Ora, a designação do destinatário legal da exação deve considerar a efetiva aptidão para contribuir, e não a mera idoneidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária.

Serão citados alguns exemplos para embasar melhor essa idéia:

Projeto favela bairro: Morador da Rocinha que não tem capacidade contributiva e que teve seu imóvel urbanizado. Será que ele deverá pagar a contribuição de melhoria? Note que houve obra pública, houve valorização imobiliária, houve fato gerador. Em tese deveria pagar a exação, todavia o mesmo não tem capacidade contributiva subjetiva, não se submetendo, portanto, a possibilidade de pagamento.

Taxa judiciária: quem é economicamente necessitado paga taxa judiciária? Não. O que é essa imunidade senão a efetivação da capacidade contributiva nas taxas?

Registre-se por curiosidade um trecho da obra de Hugo de Brito Machado (2001): “com efeito, em seu art. 145, 1º *RFFB*, disse que os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Digo que tal trecho é curioso, pois o renomado autor afirma que, segundo a Constituição, os *tributos* e não os *impostos como realmente está escrito no texto Magno* serão graduados segundo a capacidade contributiva. Talvez o mestre, mesmo que inconscientemente, reconheça a atecnia constitucional.

O mestre Maurício Andreiuolo (2004), em aulas ministradas, nos chama a atenção para o seguinte: para o Supremo Tribunal Federal todos os *tributos* estão submetidos ao princípio da capacidade contributiva, ressalvando os impostos reais.

## **10. ALCANCE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

No direito tributário brasileiro, a primeira menção ao princípio da capacidade contributiva foi feita no texto constitucional da Carta Magna de 1824, art. 179, § 15, *verbis*: Art. 179 (...).

§ 15 – “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres”.

Porém, apenas na Constituição de 1946 é que o mesmo encontrou-se expresso integralmente no texto normativo, no seu artigo 202. Todavia, o referido dispositivo foi suprimido na Constituição de 1967, mesmo assim, alguns ainda defendiam a existência implícita deste princípio, numa interpretação sistemática das normas constitucionais.

Com o fim da ditadura, e a criação da Comissão Constituinte, que seria responsável pela elaboração do texto constitucional da Carta Magna Federal que viria a ser promulgada a 05 de outubro de 1988, a chamada Comissão Afonso Arinos, fez constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se a todos os tributos em geral:

“Art. 149 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo os critérios fixados em lei complementar”.

Com as devidas alterações, o texto constitucional promulgado restringiu a aplicação do princípio em questão, impondo a sua observância apenas com relação aos impostos e não mais com relação a todas as espécies de tributos, como no texto original.

Todavia é importante examinar a possibilidade de aplicação deste princípio com relação aos tributos vinculados, em que o montante arrecadado é aplicado diretamente na atividade prestada pelo Estado como contraprestação ao recolhimento.

Numa apreciação mais concreta, pode-se concluir pela aplicabilidade desta orientação constitucional com relação às taxas, sejam elas instituídas com fundamento em serviços públicos específicos e divisíveis ou no exercício do poder de polícia, e com relação às contribuições de melhoria.

Há quem entenda que o princípio da capacidade contributiva é irrestritamente aplicável aos impostos, uma vez que expresso no texto constitucional; e com relação aos demais impostos vinculados, aplicabilidade restrita. Desta forma, embora não seja uma imposição constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva, poderia ser admitido também como relação a estes tributos vinculados. Segundo este seguimento doutrinário, embora não seja uma imposição, o princípio em tela, seria uma espécie de orientação, funcionando simplesmente como princípio de justiça fiscal. Serão citadas as doudas palavras de José Maurício Conti (1997).

“O princípio da Capacidade Contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão o contorno inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios”.

*Data maxima venia*, aos que compartilham desta linha de raciocínio, ousa-se em discordar em parte desta orientação. Concorde-se quando se afirma que o princípio da

capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os princípios tributários. Todavia, na parte em que se busca uma distinção tendo como vetores a *extensão* e a *efetividade* dos tributos, não nos parece ser este, o melhor vetor de análise para aplicabilidade do princípio em tela.

O princípio da capacidade contributiva, como já se afirmou outras vezes, tem como principal escopo a justiça fiscal.

O princípio observado nada mais é do que um corolário dos princípios da isonomia e igualdade. Analisando, prudentemente essa assertiva, chegar-se-á à conclusão que independentemente do tributo, deve-se analisar caso a caso, a possibilidade de seu implemento.

Como já exemplificado no presente trabalho, um hipossuficiente, está isento de taxas judiciárias; uma pessoa assalariada, que mora numa favela, e que posteriormente seu imóvel é urbanizado, vindo com esta, valorizar-se. Dependendo da valorização, esta contribuição de melhoria, ganharia valores impossíveis de serem pagos.

Estas são situações que não são difíceis de ocorrer na prática e, portanto, perfeitamente possível se estender, a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, em toda sua plenitude.

Nas douras palavras do ilustre tributarista Luciano Amaro (2001):

“O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço em busca de água. Porém na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei d incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falar de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica”.

Pode-se concluir, portanto, que a expressão “sempre que possível”, contida no texto constitucional, que o tributo cobrado deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva.

O postulado examina-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciada nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Segundo Luciano Amaro (2001) em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito e tratamento igual; todavia, além disso, têm também, (ambos e cada um deles) o direito de não serem tributados além de sua capacidade contributiva. Renomados autores, por outro lado têm sustentado que a igualdade absorve a capacidade contributiva.

Alberto Xavier (1978) entende que “o princípio da capacidade contributiva é simples aspecto em que se desdobra o princípio da igualdade e não regras autônomas”, concordando, assim, com o pensamento de Paulo de Barros Carvalho (1991). Alcides Jorge Costa (1991) vê o princípio da capacidade contributiva como critério para se alcançar a igualdade, afirmando que “igualdade tributária, no Brasil, consiste em tributar na mesma forma todos os que tem a mesma capacidade contributiva”. Já Hugo de Brito Machado (2001) crê que o princípio da capacidade econômica contributiva “não deve ser interpretado como simples forma de manifestação do princípio geral da isonomia”.



A capacidade econômica aproxima-se, ainda, de outros postulados, que sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade.

O princípio da personalização do imposto foi contemplado 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 correta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam elevadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta.

A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve se adequar.

Ocorre, todavia, para alguns doutrinadores, entre os quais, Hugo de Brito Machado (2001), entende que os impostos reais *que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação* também deve ser informado pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal. Ou seja, na criação de impostos reais, estabelece critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte.

A adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra ainda expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. A mera idéia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto *se a base de cálculo dobra o imposto também dobra*. A capacidade

contributiva reclama mais do que isso, pois se exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta.

Outro princípio que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade. A progressividade não é, segundo Alberto Xavier, uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento deste postulado. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riquezas seja maior.

No campo dos impostos indiretos, que se caracterizam por sua regressividade, esta pode ser atenuada pela aplicação da seletividade em função da essencialidade dos bens. A seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação da justiça fiscal.

A medida da capacidade contributiva se apresenta sob diferentes aspectos, de acordo como tipo de impostos; ora se afere a capacidade através da renda, ora do patrimônio, ora do consumo de seus bens ou serviços.

Exterioriza o festejado mestre Luciano Amaro que (2001):

“Embora a Constituição (art. 154, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (*cf. p.ex. art.5º, LXXVII*)”.

## **CONCLUSÃO**

Pela análise dos problemas acima expostos, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva é orientação fundamental do Estado Democrático de Direito, e imprescindível para o exercício da igualdade no Direito Tributário pátrio.

É conhecido por todos que o país detém umas das maiores cargas tributárias do mundo, e como se isso não bastasse, tal recurso arrecadado pelo Estado, não é devidamente aplicado.

Em que pese ser o objeto do presente estudo uma orientação eminentemente teórica, tornou-se importante ressaltar a importância da aplicação deste princípio na prática jurídica, bem como a possibilidade, ainda que em tese, de promover a sua aplicação em todos os níveis de tributação.

É uma concretização geral do Princípio da Igualdade, no âmbito da tributação nacional, impondo ao legislador a observância da referida orientação, ao poder Judiciário, através de métodos diretos e indiretos, e dever de rechaçar práticas abusivas dos Entes Federados competentes para instituir a referida tributação, enquanto poder de controle de constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.

É natural e mais justo que, suporte uma carga tributária, a maior, aquele que detém recursos financeiros para tal. Por outro lado, aquele que não detém recursos financeiros, deve apenas suportar uma carga tributária condizente com sua realidade orçamentária.

Ao final, todos suportarão o mesmo sacrifício, resultado fundamental ao bom exercício de um sistema jurídico igualitário.

## **REFERÊNCIAS**

ACQUAVIVA, Dicionário Jurídico Brasileiro, Princípio Gerais do Direito. 11 ed. São Paulo: RT, 1991.

- AMARAL, Francisco. Direito Civil – Introdução. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2 ed. 1998.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ANDREIUOLO, Maurício. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1 aula, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 16 ed. 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros: Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 4ª ed. Atualizada de acordo com a constituição de 1988, 1991.
- CASSONE, Vittorio. Direito Tributário 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. In: Revista de Direito Tributário, 1991.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro – Sistema Tributário. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: ed Forense, 1999.
- COIMBRA, Paulo Roberto. A substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos. Belo Horizonte: **Del Rey**, 2001.
- CONSTITUIÇÃO, Federal. ed. 8ª. rev., ampl. e atual. São Paulo: RT, 2010.
- CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.
- DOMINGUES, José Marcos. Direito Tributário e Meio Ambiente. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética 1999.

KRUSE, H. W. Lehrbuch des Steuerrechts. München: C. H. Beck, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. São Paulo: editora Dialética, 2001.

MARÍLIA, Universidade de. Revista de Direito – Aspectos Econômicos do Direito do estado – volume 08, UNIMAR, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias, V.14 – Capacidade Contributiva. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. 1 ed. São Paulo: De advogados para advogados, 2000.

RAMINA, Luiz Carlos Trouche, iniciação ao Direito Financeiro e Tributário 2 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1996.

REZEK, Francisco José de Castro. A defesa do contribuinte no Direito Brasileiro. São Paulo: IOB (A Thompson Company), 2002.

TORRES, Ricardo Lobo: Normas de Interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.