

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – uma análise histórica, principiológica e conceitual em diferentes fundamentos

Caio Augusto Moroni Camargo

1. INTRODUÇÃO

A capacidade contributiva vem sendo largamente debatida pela doutrina tributária, tanto que discussões quanto aos mais variados aspectos já foram travadas, fato esse que pode conduzir o estudioso a um certo enfado. De fato, muito já foi tratado e discutido sobre princípios tributários, e a capacidade contributiva é um desses princípios. Por que, então, insistir com os estudos doutrinários acerca da capacidade contributiva? Quais as novidades acerca do tema que podem trazer alguma inovação a um debate tão desgastado?

Pergunta-se: há ainda foro de debate depois de tantas pesquisas e tantos trabalhos acadêmicos elaborados em torno da capacidade contributiva? Por uma outra óptica, as espécies tributárias brasileiras se mostram cobertas por uma névoa, uma tamanha obscuridade que se dificulta sobremaneira a classificação de suas hipóteses de incidência. A própria doutrina reconhece a impropriedade de classificação de algumas contribuições existentes em nosso ordenamento jurídico.

Surge, assim, um impasse: será que, em se detectando alguma subversão teórica na classificação da hipótese de incidência de um determinado tributo, haveria alguma consequência de fato para a doutrina tributária, para o ordenamento jurídico e para o contribuinte? Quais os efeitos práticos que tal confusão e obscuridade acarretam para quem ocupa o polo passivo da obrigação tributária? Se uma determinada contribuição possuir uma

hipótese de incidência própria de imposto, quais seriam as consequências jurídicas e até sociais decorrentes de tal impropriedade?

Ressalte-se que não se pretende aqui estabelecer o enfadonho e aborrecido debate das velhas dicotomias que perturbam e limitam a capacidade crítica do doutrinador, como a que coloca o Estado na posição de um “leão” e o contribuinte na posição de “cordeiro”. Não obstante, não se pode negar que o Estado, com a sua voracidade fiscal e ânsia arrecadatória, parece estar sempre cantando para o contribuinte uma velha marchinha de carnaval, famosa por todo o Brasil, que diz: “Ei, você aí, me dá um dinheiro aí, me dá um dinheiro aí!”.

Um exemplo típico é o que se depreende da análise de algumas contribuições relativamente às hipóteses de incidência que lhes foram atribuídas e que lhes caracterizam. Qual o futuro das contribuições vis a vis ao contribuinte? Será possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva a elas, já que não se pode negar a existência desse carnaval tributário? Será que a capacidade contributiva é suficiente para denotar e preencher a necessidade de realização de justiça fiscal no âmbito do Estado Democrático de Direito?

A partir do momento em que o povo transfere ao Constituinte o poder de laborar a Constituição que os regerá, deposita também todas as suas expectativas, não só jurídicas, mas também sociais. A busca pela justiça em seu sentido mais lato.

A tributação pode ser considerada a manifestação mais visível do poder de interferência sobre a vida do cidadão. Com o correr dos tempos, a forma como a exigência tributária foi sendo aplicada vem se desenvolvendo e ganhou feições diferenciadas, especialmente no que tange à concatenação com a legitimidade, ou, em outras palavras, com a vontade popular.

O princípio da legalidade determina que nenhum tributo será exigido sem disposição legal, o que, não se pode deixar de admitir, já se constitui em certa garantia. Entretanto, a legitimidade abarca uma proteção muito mais ampla, no sentido de exigir a consonância com as demais normas constantes da Constituição.

Um dos grandes problemas enfrentados pelas sociedades atuais refere-se à distribuição de renda, atuando a tributação neste ponto, por muitas vezes, como fator de agravamento, considerando que a imposição de exações pesadas aos que não as podem suportar, leva, necessariamente, ao aprofundamento da desigualdade.

São essas as questões que serão brevemente suscitadas nesse trabalho, desde a conceituação do princípio da capacidade contributiva frente às modernas concepções, bem como, trabalhar o conceito de justiça abrangendo a justiça fiscal e suas implicações na sociedade.

2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1. Evolução histórica mundial

A problemática da justa tributação é muito antiga. As raízes do princípio em estudo assolam o pensamento humano há séculos, quiçá milênios.

A noção de capacidade contributiva está intimamente ligada a ideia de justiça fiscal. O primeiro esboço do princípio da capacidade contributiva remonta ao antigo Egito, onde se concebia que de alguma forma os tributos deveriam ter íntima relação com a riqueza de cada contribuinte.

Destaca-se que em Atenas, berço da democracia, o custeio da marinha nacional era composto pecuniariamente pelos cidadãos que detinham riquezas maiores de 10 talentos, de tal forma que os cidadãos não tão abastados, leia-se menos de 10 talentos, compunham de outra forma a marinha, conforme sua capacidade.¹

Como não poderia ser diferente, em Roma, com Servius Tullius, foi implementada uma forma de capitalização baseada na fortuna de cada qual; entretanto tal originalidade foi revogada por Tarquínio.

Mais tarde, em 1215 com a *Magna Charta Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem at barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae* (Grande Carta das liberdades, ou Concórdia entre o rei João e os Barões para a outorga das liberdades da Igreja e do rei Inglês) ou

¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 21-22.

simplesmente Magna Carta de 1215, a qual limitava os poderes dos monarcas ingleses, em especial do Rei João, dispõe em seu art. 12:

Nenhum ônus ou subsidio será imposto em nosso reino, senão pelo *Commune Concilium Regis*, exceto nos casos de regaste da nossa pessoa, da investidura do nosso primogênito como cavaleiro, e das despesas com o primeiro casamento de nossa filha primogênita, desde que, em qualquer desses casos, estando moderadamente fixados.

Percebe-se que a ideia “estando moderadamente fixados” com muito mais propriedade estudada na Idade Média, em especial por São Tomás de Aquino, o qual distinguia entre impostos justos e impostos injustos, estes não deveriam ser pagos pois eram instituídos pela arbitrariedade dos soberanos, enquanto aqueles deveriam ser pagos.²

Já em 1776, em sua obra *The Wealth of Nations*, Adam Smith pregava que para a viabilização da justiça da imposição fiscal, todos deveriam contribuir conforme seus haveres:

The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation. Every tax, it must be observed once for all, which falls finally upon one only of the three sorts of

² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar. 1998. p.22.

revenue above mentioned, is necessarily unequal in so far as it does not affect the other two. In the following examination of different taxes I shall seldom take much further notice of this sort of inequality, but shall, in most cases, confine my observations to that inequality which is occasioned by a particular tax falling unequally even upon that particular sort of private revenue which is affected by it.³

Nesse diapasão, a noção de capacidade contributiva está embrenhada na consciência dos povos civilizados, e pode ser observada em diversos acontecimentos políticos, seja diretamente ou indiretamente. Tal constatação pode ser feita pela análise do evento no qual os norte-americanos se rebelaram contra a tributação inglesa sobre as importações das Colônias (*Boston Tea Party*), em especial o chá, cujo movimento foi ensejados para a Independência Norte Americana (1773); na Revolução Francesa (1789), dentre outros motivos, o governo de Luiz XVI, que extorquia a população com impostos; ou ainda a Inconfidência Mineira, no Brasil, pela evento denominado “derrama”⁴

Consequentemente a efervescência do espírito revolucionário. a *Déclaration des Droits* (1789), bem como a *Déclaration de l’Homme et de les*

³ “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação. Importa observar, uma vez por todas, que todo imposto que, em última análise recai exclusivamente sobre um dos três tipos de rendimento acima mencionados é necessariamente não equitativo, na medida em que não afeta os dois outros tipos de rendimentos. No estudo que a seguir farei dos diversos impostos, raramente destacarei de novo esse tipo de desigualdade, senão na maioria dos casos limitarei minhas observações àquela falta de equidade ocasionada pelo fato de um imposto específico recair desigualmente até mesmo sobre aquele tipo específico de rendimento particular que é por ela afetada.” Tradução livre do autor.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo. Malheiros. 2003. p. 16

Citoyens, de 1791, dispunham que cada contribuinte deveria suportar os impostos conforme sua possibilidade econômica.⁵

Como não poderia ser diferente, diante da repercussão dos referidos documentos, em especial o francês, as Constituições elaboradas posteriormente adotaram ideias iluministas.

Contudo, a noção de capacidade contributiva só surge na Ciência das Finanças Clássicas, no século XIX, notadamente em virtude da ocorrência dos descritos fatos.

Juridicamente, a conceituação da capacidade contributiva só passa a tomar corpo com o trabalho do ilustre professor Benvenuto Griziotti, em 1929, bem como seus pupilos pertencentes a Escola de Pávia. Griziotti, que adotava a teoria causalística, a capacidade contributiva era a própria causa da obrigação tributária⁶.

ALIOMAR BALEEIRO, ao mencionar a Escola de Paiva, em especial Griziotti e a teoria causalística expõe:

O Estado cobra impostos; os impostos alimentam as despesas;
as despesas fornecem os serviços públicos; estes incrementam

⁵ O artigo, que constou também nas Constituições de 1791 (art. 306) e de 1848 (“Preâmbulo” e art. 15), dispunha: “Pour l’entretien de la force publique et pour les dépenses de l’Administration, une contribution est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés” (Ibid. p. 16)

⁶ Rubens Gomes de Souza ensina, para quem a causa é elemento da obrigação tributária, que “a capacidade contributiva é simplesmente o pressuposto que a lei adota para definir certos atos, fatos ou negócios como fatos geradores de tributos, e, nessas condições, a causa da obrigação tributária é a própria lei. Com isso, acredita que o Direito Brasileiro buscou efetuar “uma síntese entre o elemento jurídico e o elemento econômico da causa da obrigação tributária, atribuindo ao segundo o caráter de um preceito de orientação do legislador” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1981. p. 98-99)

a riqueza, ou seja, a capacidade contributiva do indivíduo, criando margem para assento do imposto.⁷

MISABEL DERZI, atualizadora da obra de BALEEIRO, conclui que a teoria de GRIZIOTTI ganhou novo folego com a exaustiva monografia de EMILIO GIARDINA, publicada em 1961.

A qual buscou dar concreção e efetividade ao art. 53 da Constituição italiana, que consagra o princípio da capacidade contributiva. Ressaltou ele que a força econômica constitui o substrato da noção de capacidade contributiva, não interessando, porém, ao jurista, se enfocada à luz da Ciência das Finanças. Vale antes o dado normativo, valorado pela problemática relativa à justiça tributária. Não obstante – e aí está o liame com a visão enciclopédica que GRIZIOTTI e os demais seguidores da Escola de Pavia dão ao fenómeno – a real força vincula o legislador impondo-lhe critérios-limites, segundo GIARDINA [...] tais limites se evidenciam como medida na proibição do confisco, na isenção das rendas mínimas indispensáveis à subsistência e na progressividade do sistema tributário⁸.

Nessa fase, o princípio da capacidade contributiva e sua íntima relação com o princípio da igualdade chegaram ao apogeu da evolução, tendo em vista que a noção de capacidade contributiva absorveu inteiramente o princípio da igualdade.

Pouco depois, inicia-se a mitigação dessa concepção, haja vista a extrafiscalidade dos tributos, inegavelmente presente cada dia mais. Passou-se a atribuir funções distintas ao princípio da capacidade contributiva e da

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2010. p. 1119

⁸ *Ibidem.*, p. 1128

igualdade, abandonando-se a ideia de que a capacidade contributiva refletia o conteúdo material da igualdade.

2.2. Evolução no direito brasileiro

No Brasil, como não poderia ser diferente, seguindo os ideais iluministas, bem como a difusão alcançada por ADAM SMITH do princípio da capacidade contributiva proposto por VON IUSTI, a Constituição Imperial de 1824, temos os primeiros esboços do princípio da capacidade contributiva, com o disposto no art. 179, inciso XV “Ninguém [sic] será exempto [sic] de contribuir pera as despesas [sic] do Estado em proporção dos seus haveres”⁹.

Entretanto, nas Constituições de 1891, 1934 e 1937 mitigaram a existência do princípio. Contudo, somente na Constituição de 1946 foi consagrado o princípio em estudo com a redação do art. 202 “*Os tributos terá caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*”.¹⁰

Muitos doutrinadores se manifestavam sobre a questão, divergindo profundamente sobre a inteligência do preceito. O grande precursor brasileiro que se dedicou a estudar o princípio da capacidade contributiva foi Aliomar Baleeiro, em sua célebre obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, a qual, a seu turno, será constantemente citada aqui, em virtude de sua genealidade.

⁹ BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo. Malheiros. 2003. p. 19

Contrariando todo o avanço alcançado com a redação do art. 202 na Constituição de 1946, surge a Emenda Constitucional 18, de 1965, a qual revogou por completo a capacidade contributiva da Lei Fundamental. Durante as Constituições de 1967 e Emenda Constitucional n. 01 de 1969¹¹

A busca por impostos justo, os quais privilegiem, com menor tributação, aqueles não tao afortunados é antigüíssima, como já demonstrado. As omissões dos diplomas posteriores a 1946 foram um retrocesso no Direito Brasileiro, o que se depreende dos ensinamento de BALEEIRO:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clama unissonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.¹²

Coadunando com toda a legislação internacional, o legislador constituinte originário, ao elaborar a Constituição Federal de 1988, vulgarmente conhecida como Constituição cidadã, fez inserir no texto legal o art. 145, §1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente

¹¹ Aliomar Baleeiro defende que o princípio da capacidade contributiva permaneceu implícito na Constituição Federal de 1969, no art. 153, § 36: “Embora revogado aquele dispositivo pela Emenda n. 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que “a especificação de direito e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota” (art. 153, §36).” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2010. p. 1089).

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2010. p. 1090

para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Além de retornar com o princípio da capacidade contributiva, exposto no art. 202 na Lei das Leis de 1946, trouxe novos desdobramentos, como o princípio da igualdade e o da vedação do confisco.

Diante disso, a iminente necessidade de se analisar a amplitude do conceito do princípio em comento, à luz da igualdade e da justiça tributária, utilizando-se daquele como instrumento para dirimir as desigualdades que afligem, diuturnamente, a nação brasileira.

2.3. Capacidade contributiva e o princípio da igualdade

Imperioso analisar o princípio da igualdade para que se possa ter uma ampla e profunda compreensão sobre a capacidade contributiva. Para tanto teceremos breves considerações acerca deste princípio.

Ilustres doutrinadores entendem que a capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade, entre eles MISABEL ABREU MACHADO DERZI, JOSÉ MAURÍCIO CONTI:

Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar como ônus tributário. Ou seja, é uma das maneiras pelas quais se vai

tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais no campo do Direito Tributário.

Desta forma, podemos concluir que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário.¹³

Exposta a íntima ligação do princípio base desse trabalho e o princípio da igualdade, passemos a explorá-lo frente à Lei das Leis; dispõe o *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes

É pacífica a ideia de que o destinatário de tal dispositivo é o legislador e o aplicador da lei, sendo obrigatória a observação do legislador ao elaborar norma legal, nesse sentido:

O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.¹⁴

Transpassado esse ponto, sobre o destinatário do preceito legal, passemos a interpretá-lo. Uma rápida leitura do artigo mencionado, pode levar

¹³ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 26.

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed, 20ª tiragem. São Paulo, Malheiros. 2011, p. 09.

a uma interpretação errônea, a qual pensariam, os menos atenciosos, ser uma igualdade absoluta, a qual não sopesa as desigualdades inerentes a cada pessoa, a cada situação fática e etc.

Sobre a possível interpretação equivocada, o ilustre RUI BARBOSA, em discurso feito como paraninfo da turma de 1920 da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, expõe:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualmente flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.¹⁵

Como brilhantemente exposto por RUI BARBOSA, sabe-se que todos são desiguais, uns altos, outros com tamanho mais amesquinhado, uns negros, outros brancos, uns ricos, outros não detentores de tantas posses; mas a legislação pátria, e o aplicador da lei deve levar em consideração tal desigualdade. É papel da norma discriminar situações para submetê-las à regência dessa de outra regra.

As dificuldades pertinentes ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de

¹⁵ BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª ed. Rio de Janeiro, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.

discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina, seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.¹⁶

Se é papel da norma a discriminação frente às situações e pessoas desiguais, a grande dúvida se paira sobre as discriminações intoleráveis, as quais não podem ser ensejadores para diferenciar a aplicação de tal norma a uns e a outros não. Sobre o tema, pondera HANS KELSEN,

A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especificamente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferis os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, são de espírito e doentes mentais, homens e mulheres¹⁷

Diante disso, parece-nos que a imposição de diferenças no tratamento de situações fáticas depende da finalidade a qual a norma se destina, *exempli gratia*, um concurso público destinado ao preenchimento de vagas para policiais “femininas”, não nos parece ferir o princípio da igualdade que só se aceite candidatas femininas, ou ainda, estudos promovido por instituição estatal para medição da especialidade esportiva mais adaptada aos negros, obviamente que os indivíduos da raça branca não poderiam participar. Nesse mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO:

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado. 6ª ed, 5ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 158.

A este propósito existem formulações doutrinárias interessantes, entre as quais se destaca aquele segundo a qual o critério de discriminação deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma. Assim, em um concurso para o cargo de juiz, pode a norma exigir que os candidatos sejam bacharéis em Direito (critério finalístico plausível, tendo-se em vista as funções do cargo). Não pode, todavia, exigir que os candidatos tenham determinada altura, ou peso. Já, tratando-se de seleção para competição esportiva acontecerá precisamente o contrário. A exigência de altura, ou peso, pode ser um critério seletivo plausível, enquanto não o será a exigência de título de bacharel em Direito.¹⁸

O ilustre professor, CELSO ANTÔNIO, a qual obra nos debruçamos para compreender a amplitude e profundidade do princípio da igualdade conclui:

Os mesmos exemplos, tanto como os formulados na parte vestibular deste trabalho, servem para sugerir, claramente, que as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objetos, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, *desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*.¹⁹

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed, 20ª tiragem. São Paulo, Malheiros. 2011, p. 17.

Tais ponderações a respeito do princípio da igualdade frente à capacidade contributiva eram necessários, por se tratar de desdobramento este daquele.

Portanto, o tratamento igualitário que a Magna Carta estabelece desiguais de forma desigual e os iguais de forma igual. Ou seja, as pessoas ou situações fáticas que sejam análogas devem ser tratadas a seus pares, conquanto as pessoas ou situações fáticas que estejam em dissonância devem ser tratadas desigualmente, com o escopo de dirimir essa diferença.

2.4. Conceito

Presente se faz a necessidade de conceituarmos o princípio *sub examine*, entretanto, é notória a dificuldade em realizar tal tarefa, seja pelos conceitos e acepções jurídicas vagas, seja pelo critério o qual usemos como embasador de tarefa *non grata*.

LUIGI EINAUDI, em breves palavras, demonstrou o quão difícil é conceituar: “Capacidade contributiva [...]. Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório [...], com esse par de palavras se explica tudo”²⁰

O conceito, na Ciência Jurídica, depende do intérprete, do conceituador, de suas agruras e seu conhecimento sobre determinada matéria a ser conceituada, isto quer dizer, que os conceitos se completam, não podendo ser apontado um deles como o mais correto.

²⁰ Apud José Marcos Domingues de Oliveira, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio*, 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.32

A concepção da capacidade contributiva pode se operar de duas formas, objetiva-absoluta ou subjetiva-relativa²¹, ou seja na primeira forma adota critérios objetivos, determinados eventos que possibilitem a presunção de capacidade para concorrer com o Erário; enquanto a segunda cada sujeito é individualmente considerado, contribuindo na medida que pode. Com maestria ímpar, REGINA HELENA COSTA, expõe:

[...] *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas.

[...] *capacidade contributiva relativa* ou *subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário.²²

Portanto, dependendo da concepção a ser adotada, teremos conclusões distintas. Vejamos, adotando a absoluta, a capacidade contributiva por ser fundamento ou pressuposto jurídico do tributo, sendo assim a regra matriz para a hipótese de incidência; conquanto a relativa, será essa a graduação do tributo, sendo também instrumento limítrofe à tributação.²³

²¹ Princípio prestigiado pela Constituição e, por isso, requerido para a criação de tributo. Essa Capacidade manifesta-se subjetiva ou objetivamente. Criados os tributos com observância desses limites, eleitos como contribuintes apenas aqueles nos quais se revele essa capacidade, segue-se o medir os quinhões das dívidas tributárias respectivas. (BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p.22)

²² COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

²³ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 79-80.

Consoante lição de Cortés Domínguez e Martín Delgado, *capacidade econômica absoluta* se refere 'à aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos', tendo a ver com a definição legal de quem são os sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a existência daquela idoneidade.

Por outro lado, *capacidade econômica relativa*, que supõe a absoluta, 'se dirige a delimitar o grau de capacidade. O *quantum*. Opera, pois, no momento de determinar da quota'. Nesta segunda vertente, a capacidade contributiva tem a ver com a *aptidão específica e concreta* de cada contribuinte *de per si* em face dos gastos geradores previstos na lei.²⁴

Diante da dificuldade em conceituar e sobre as duas acepções possíveis – objetiva e subjetiva-, traremos alguns conceitos que julgamos mais acertados e pertinentes à matéria em exame. Para tanto, os doutrinadores se usaram dos mais diversos critérios, dentre eles o da JUSTIÇA FISCAL, IGUALDADE, ISONOMIA e SUBSISTÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO.

2.4.1. Capacidade Contributiva com fundamento no critério da JUSTIÇA FISCAL

No Brasil temos como principais doutrinadores defensores de tal conceito, os professores RICARDO LOBO TORRES e ROQUE ANTONIO CARRAZZA, e internacionalmente o ilustre FERNANDO SAINZ DE BUJANDA.

²⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar. 1998. p.139.

Para eles, a capacidade contributiva é um dos mais relevantes critérios da justiça fiscal (justiça distributiva). O legislador ao absorver e colocar em prática o princípio da capacidade contributiva alcança a justiça fiscal.

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*.²⁵

Não obstante, para RICARDO LOBO TORRES, cada contribuinte deve “*contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira*”²⁶, ou seja, cada contribuinte, dotada de capacidade contributiva inerente a si, deve arcar proporcionalmente com as despesas públicas, a fim de que essas despesas públicas sejam aplicadas na erradicação das desigualdades.

Nesta esteira, conclui KIOSHI HARADA, sobre capacidade contributiva, sendo o objetivo do princípio o “*atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte*”²⁷.

Ainda, TORRES conceitua o princípio em estudo:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum*

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 74.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 83.

²⁷ HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387.

cuique tribuere) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva.²⁸

Assim, sob a ótica da justiça fiscal, a capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento da ideia da justiça fiscal, a qual preconiza a menor desigualdade possível entre os contribuintes. Esse é o papel do tributo, tornar a sociedade mais equânime e ainda, custear a máquina pública para alcançar o tal objetivo.

2.4.2. Capacidade Contributiva com fundamento no critério da IGUALDADE

Muito embora o ilustre professor ALFREDO BECKER tenha reconhecido que o princípio da capacidade contributiva no critério da justiça fiscal, também o reconheceu com fundamento no critério da igualdade; mais precisamente engrandeceu o princípio da capacidade contributiva ao *status* de corolário do princípio da igualdade, o qual já tivemos a oportunidade de estudar nesse trabalho.

A capacidade contributiva deve estar atrelada inexoravelmente ao princípio da igualdade, aquele é decorrência deste, ou seja, a princípio da igualdade é o princípio mestre do qual decorre o princípio em estudo.

Só há tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades, em matéria tributária, se cada qual tiver de contribuir com impostos de acordo com sua Capacidade Contributiva.

²⁸ TORRES. *Ibidem.*, p. 83

Entretanto, na doutrina brasileira não houveram muitos estudiosos do direito tributário que se debruçaram sobre a causa, adotando o critério do princípio da igualdade, dentre os quais podemos apontar três ALFREDO BECKER, GERALDO ATALIBA e RUY BARBOSA NOGUEIRA.

2.4.3. Capacidade Contributiva com fundamento no critério da ISONOMIA

A capacidade contributiva com fundamento no critério da isonomia não é amplamente aceita na doutrina internacional, pois é esgotada pelo critério da igualdade.

Entretanto, no Brasil dois são os expoentes quanto a utilizar o critério da isonomia para definir a capacidade contributiva, entre eles HUGO DE BRITO MACHADO e AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO

Nesse sentido MACHADO defende que o princípio da isonomia fica inerte até a definição de justiça, que nos parece de difícil realização (como se verá em capítulo oportuno), o princípio da capacidade contributiva já tem definido o que é justiça, sendo a proporcionalidade.

2.5. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988

Já com a primeira Constituição Brasileira, em 1824, na qual, pela primeira vez, trouxe expressamente o princípio da capacidade contributiva com

o preceito de que ninguém estaria *exempto* de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres, conforme já estuda na parte histórica desse trabalho.

Contrariando a evolução trazida pela Constituição de 1827, a Carta Magna de 1891 manteve-se omissa quanto ao tema, mas em contrapartida, a de 1934 avançou no sentido de reportar-se à progressividade dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens por herança ou legado.

Desde lá até os dias presentes, a busca pela graduação dos impostos em respeito à capacidade econômica do indivíduo tem sido, ao menos, lembrada. Lembrança esta que, uma vez como preceito constitucional, alcança status de mandamento. Mandamento que há de ser guardado e efetivamente cumprido pelos que criam e aplicam a norma instituidora ou majoradora do tributo.

A Magna Carta de 1988 trouxe-nos em seu artigo 145,§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, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade de que trata o referido preceito normativo, diz respeito "*à disponibilidade de riqueza do contribuinte ou à sua indicação de elementos*

*econômicos-financeiros, símbolos presuntivos de riqueza*²⁹, nos dizeres de SACHA CALMON NAVARRO COELHO. Capacidade econômica não há de ser confundida com capacidade contributiva. A primeira relaciona-se a disposição de riqueza do indivíduo e a segunda a aptidão do contribuinte para suportar o ônus do tributo. Na lição de CONTI:

A capacidade econômica é aquela que todos - ou quase todos - têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas - exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Já a capacidade contributiva (...) refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com o ônus tributário, de pagar tributos.³⁰

Arremata o autor asseverando que a capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica, que se refere à aptidão de suportar determinada carga tributária. Portanto enfatizemos que o art. 145, §1º/CF faz sim alusão indireta à capacidade contributiva do indivíduo, princípio hospedado nas dobras da ideia entendida por capacidade econômica do contribuinte.

O pensamento de que capacidade contributiva é capacidade econômica específica é correto e sadio. Contudo, não contrário a este pensamento, é possível afirmar que pode o indivíduo, a despeito de ostentar capacidade econômica, não ser plenamente apto para suportar o ônus tributário, ou seja, não contar com capacidade contributiva subjetiva, associada às condições inerentes à pessoa do contribuinte. Exemplo: O indivíduo realiza o fato gerador do IPTU, pelo simples fato de ser proprietário de bem imóvel situado na zona urbana, todavia é isento do pagamento do referido tributo por seu bem estar localizado em zona periférica. Identificado pelo legislador que proprietários residentes naquela área não são dotados de capacidade

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 37.

³⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 35.

contributiva subjetiva. Caso elucidativo, também, é o do Imposto de Renda, em que aqueles que auferem proventos até determinada faixa estabelecida em lei, são dispensados do pagamento do Imposto.

O princípio da capacidade contributiva guarda também ampla conexão com o preceito firmado no art. 150, II da Constituição Federal³¹, o princípio da igualdade no Sistema Constitucional Tributário. Os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente não podem ser discriminados quando da aplicação da lei e aqueles inseridos em situação jurídica diversa devem ser discriminados na medida de suas desigualdades.

Um dos objetivos primeiros de qualquer Estado democrático é o ideal de justiça e o tratamento isonômico entre os indivíduos. Ensina-nos o ilustre professor CARLOS PALAO TABOADA, "a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade comporta três fases"³². Na primeira, a ideia de capacidade contributiva confundir-se-ia com o próprio princípio de justiça. Numa segunda fase, a capacidade de contribuir seria entendida como instrumento de realização do princípio da igualdade. E na terceira fase, o princípio da capacidade contributiva, apesar de guardar íntimas relações com o princípio igualitário, seria concebido como autônomo e de conteúdo determinado.

2.6. Da Má redação legislativa

³¹ 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 direitos;

³² TABOADA, Carlos Paloa. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1978, p. 127.

Afora a mudança de disposição da expressão “sempre que possível”, a qual estudaremos no próximo tópico, o texto constitucional de 1988 também inovou em relação ao de 1946 quanto ao seu alcance. Na Constituição pretérita o comando dirigia-se expressamente a todos os tributos, já a atual prevê sua aplicação somente a impostos. Nesse contexto, necessário analisar se a aplicação do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal realmente se limita ao âmbito dos impostos.

JOSÉ DOMINGUES DE OLIVEIRA³³, em sua obra sobre o princípio da capacidade contributiva, é enfático ao defender que tal preceito incide sobre todas as espécies tributárias, não se limitando apenas aos impostos. Em suas razões, o referido autor defende que se somente certo tipo de tributo tivesse que respeitar tal comando estar-se-ia concebendo “um sistema tributário apenas ‘parcialmente’ adequado à capacidade contributiva”, o que realmente não pode prevalecer.

Isso ocorre porque ao se limitar o campo de atuação do princípio da capacidade contributiva gera-se a redução da incidência do primado da igualdade no campo do direito tributário, o que fere e fulmina o sistema como um todo.

Nesse contexto, constata-se que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não deve se limitar somente aos impostos, podendo ser estendido às demais espécies tributárias. Esse, inclusive, foi o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 948/GO, ao aplicar o preceito à taxa judiciária progressiva, e no RE n. 232.393, quando tratou da taxa de lixo do Município de São Carlos, entre outros.

³³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 47.

Em seu voto no referido recurso extraordinário, o Relator MINISTRO CARLOS VELLOSO aduz que:

[...] deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. [...]. *A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, p.1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas.*(grifos nossos)³⁴

Assim, verifica-se que apesar de o artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, dispor a obrigatoriedade do respeito à capacidade contributiva apenas para impostos, tal preceito também deverá ser observado às demais espécies tributárias sempre que as particularidades dessas exações permitirem.

Nessa esteira, defendendo a aplicação da capacidade contributiva, em especial do subprincípio da progressividade, REGINA HELENA COSTA:

Entendemos que a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se a desigualação entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade (art. 150, II).

³⁴ STF, RE 232393, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/1999, DJ 05042002

[...]

Para todos os impostos, porém, a técnica da progressividade há de ser imprimida como decorrência necessária do princípio em estudo, como antes exposto.³⁵

Tais equívocos se devem única e exclusivamente a péssima redação legislativa, pois se o constituinte fosse mais diligente e atento poderia ter evitado inúmeras discussões, abrindo margem a uma interpretação equivocada.

2.7. A expressão “sempre que possível”

Para o completo entendimento dos dizeres do princípio em estudo na Constituição Federal de 1988, é imperioso o estudo da expressão “sempre que possível”, pois pode levar a um entendimento errôneo e aplicação equivocada.

In limine, necessário lembrarmos da origem, objetiva ou absoluta da capacidade contributiva, no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, repetiremos, mais uma vez, o disposto no art. 202 da Constituição Federal de 1946:

Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

³⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 93.

Ordinariamente, dispõe a Lei Fundamental vigente, em seu art. 145, §1:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Percebe-se que nos dois dispositivos constitucionais, há a expressão “sempre que possível”, o que pode parecer, a uma leitura menos pretenciosa, uma expressão despicienda, já que o Direito trabalha no campo da possibilidade.

Nesse sentido, ensina-nos a ilustre desembargadora, que se debruçou sobre a causa e acrescentou muito ao ensinamento jurídico:

Entretanto, tal cláusula pode conduzir ao equívoco de se afirmar que ficará à discricção do legislador infraconstitucional a observância ou não do citado princípio. E isso se deve, em boa parte, pela localização topográfica da mesma no dispositivo da Constituição vigente.³⁶

Conquanto a expressão em estudo, na Constituição de 46, refere-se ao caráter pessoal, pois é posta logo em seguida da expressão “os tributos terão caráter pessoal”; na lei fundamenta vigente, ela encabeça o dispositivo

³⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 87 e 88

podendo levar a crer que a faculdade se refere ao caráter pessoal, quanto a graduação pela capacidade econômica do contribuinte.

Entretanto, na Magna Carta de 1215 é era imperiosa, pois os “tributos terão...”, a faculdade ficava a cargo da pessoalidade dos impostos, não havia margem para interpretação equivocada, pois o constituinte impôs a todos os casos, salvo os casos de impossibilidade prática de aplicação da regra imposta.

Muito embora a expressão “sempre que possível” pareça trazer faculdade ao legislador infraconstitucional quanto a aplicabilidade da graduação dos tributos frente a capacidade econômica, não é essa a vontade do constituinte. Elevado à categoria de princípio, deve ser observado sempre.

A expressão “sempre que possível”, parece-nos que deve ser interpretada como sempre que houver como considerar individualmente cada contribuinte, deve-se aplicar a capacidade contributiva. Esse é o entendimento da professora REGINA HELENA COSTA:

[...] quanto ao caráter pessoal que os impostos deverão assumir, o “sempre que possível” quer significar “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária comporte”. Em outras palavras, a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária.³⁷

E ainda do professor RICARDO LOBO TORRES:

³⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

A referência à “possibilidade” já aparecia em A. Smith. A ressalva constitucional tem dois objetivos principais: a) adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade.

De feito, a capacidade contributiva e os seus diversos subprincípios são mensurados de forma diferente em cada imposto, a depender das respectivas possibilidades técnicas. O subprincípio da personalização aplica-se ao imposto de renda, não sendo “possível” a sua extensão ao imposto de importação ou de transmissão de bens imóveis. A expressão “sempre que possível” permite que a capacidade contributiva e os seus subprincípios se ajustem às várias espécies de impostos, mas não admite que deixem de ser aplicados quando isso for possível [...] ³⁸

Portanto, a “possibilidade” se refere única e exclusivamente ao caráter pessoal, sempre que for viável juridicamente, ou seja, sempre que for possível observar a personalidade do imposto, deve ser aplicado o princípio da capacidade contributiva.

2.8. O princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade

Tecidas as considerações acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, necessária a verificação se esse preceito se coaduna quando a atividade tributante tiver finalidade extrafiscal.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 85 e 86.

A tributação, em regra geral, possui natureza fiscal, ou seja, visa à arrecadação de recursos para o custeio das necessidades públicas. No entanto, os tributos também podem servir como forma de atingir fins extrafiscais, que fogem do ideal meramente arrecadatário, almejando ideais outros, que têm por objetivo estimular, induzir ou até mesmo coibir certos comportamentos.³⁹

Com a instituição cada vez mais frequente de tributos com finalidade extrafiscal, indaga-se se a limitação constitucional da capacidade contributiva incidiria ou não sobre tais exações.

Um primeiro entendimento defende a total incompatibilidade entre a tributação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva. Desse modo, ao utilizar da extrafiscalidade, excepcionar-se-ia o primado da capacidade contributiva, já que tais institutos não se coadunam. JOSÉ DOMINGUES DE OLIVEIRA⁴⁰ critica essa posição, já que este modo de pensar, conforme ele, acabaria por retirar toda a utilidade prática do preceito da capacidade contributiva.

Para o referido doutrinador há, sim, efetiva compatibilidade entre os dois institutos uma vez que “a destinação extrafiscal do tributo não altera a natureza jurídico constitucional do instituto e não libera o legislador para, através dele, burlar a Constituição e o senso comum de justiça”⁴¹

Com efeito, salvo melhor juízo, este parece ser o melhor entendimento.

³⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p.71.

⁴⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 54.

⁴¹ *Ibid.*, p. 55.

No entanto, é necessário observar que a aplicação do preceito da capacidade contributiva no âmbito da tributação extrafiscal deverá se operar de modo atenuado. Essa incidência mais tênue ocorre porque na extrafiscalidade buscam-se outras finalidades públicas, como forma de salvaguardar direitos constitucionais diversos, que se afastam do ideal da tributação segundo a riqueza.

REGINA HELENA COSTA corrobora de tal entendimento ao expor que:

O princípio da capacidade contributiva cede ante a presença de interesse público de natureza social ou econômica que possa ser alcançado mais facilmente se se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito.

[...]

Nesses casos teremos derrogações parciais do princípio, pois o postulado da capacidade contributiva não resta completamente afastado quando da tributação extrafiscal.⁴²

Mas, em que pese estas possíveis derrogações parciais do princípio da capacidade contributiva face à extrafiscalidade, tal preceito continua a valer em sua integralidade no que tange aos limites da tributação, ou seja, proibindo que a exação tributária atinja o mínimo vital do contribuinte e que alcance níveis confiscatórios.

Nesse contexto, definidas as aplicações do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro fica evidente que tal preceito constitui um dos principais limites ao poder de tributar, já que condiciona a

⁴² COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p.72 e 73.

aplicação da norma às especificidades do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Com efeito, o ideal da capacidade contributiva sustenta todo o Sistema Tributário Nacional e visa precipuamente a manter o mínimo vital do contribuinte, a fim de dirimir as desigualdades sociais⁴³, evitar que a tributação atinja nível confiscatório e não cercear outros direitos fundamentais.

⁴³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades sociais e regionais*;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Conclusão

Diante da exposição feita, percebe-se que a capacidade contributiva é um instrumento pouco explorado pelo legislador, sendo ferramenta muito útil para a consecução da tão almejada justiça, a qual é perseguida pela sociedade desde seus primórdios.

Entretanto, a Constituição Federal tem como objetivo, erradicar as desigualdades sociais. Para tanto, há importante instrumento previsto na Magna Carta, art. 145, §1º, a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, a nosso ver, deve ter seu conceito ampliado, sendo abarcados todos os tributos, não somente os impostos, para tanto, deve-se utilizar o sub-princípio da progressividade. A personalidade estaria respeitada nesse quesito (progressividade), conforme o incremento da base de cálculo maior deve ser a alíquota aplicada.

É inegável que as sociedades mais desenvolvidas buscam através da capacidade contributiva diminuir as desigualdades que são inerentes de todas as nações. Recentemente, o presidente dos Estados Unidos da América, Barack Hussein Obama II, propôs projeto de lei, no qual os contribuintes mais abastados deverão arcar com alíquotas mais severas, na medida em que os menos afortunados com alíquotas mais módicas.

Cumprе salientar, que países europeus possuem alíquota de imposto sobre a renda superiores e com progressividade muito mais ampla, entre eles a Suécia com alíquota máxima de 58,2%, Alemanha com 51,2%, entre outros.

Não se pode esquecer que há um limite para a capacidade contributiva, não devendo ser levado como critério absoluto, deve ser observado em paralelo o princípio do não-confisco, que em linhas simplórias, resume-se a razoabilidade. Não se pode sobrecarregar ao contribuinte que por seus méritos adquiriu fortuna no decorrer da vida.

Feita as devidas considerações sobre ambos os assuntos abordados nesse módico trabalho, cremos ser o princípio da capacidade contributiva é um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico tributário brasileiro. Deve ser obedecido em sua integralidade com uma variação de alíquota entre 0% e 50%, a fim de nos equiparmos as nações européias.

Somente através de maior variação das alíquotas poderemos atingir a essência e a integralidade do princípio da capacidade contributiva.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução: Pietro Nasseti. São Paulo: Martim Claret, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5^a ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de Filosofia do Direito*. 8^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. *Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil*. de 25 de março de 1824.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

—. *Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

—. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4^a ed. São Paulo: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos dos contribuintes*. São Paulo: Malheiros, 2007.

—. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do Direito*. 8ª ed., rev. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

—. *O que é justiça?* 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

—. *Teoria Pura do Direito*. 6ª ed., 5ª tiragem. Tradução: João Baptista MACHADO. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KLABIN, Aracy Augusta. *História Geral do Direito*. São Paulo: RT, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 8ª ed., 11ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed., 20ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do Direito*. 25ª ed. São Paulo: RT, 1999.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Walter Vieira do. *Lições de história do Direito*. 15ª ed., rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. Curitiba: Juará, 2008.

PLATÃO. *A República*. Tradução: Enrico CORVISIERI. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 1776. <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc000250.pdf> (acesso em 15 de setembro de 2011).

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Ed. Póstuma, 1981.

TABOADA, Carlos Paloa. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1978.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TIPKE, Klaus, e Douglas YAMASHITA. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.