

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO ISENTO: UMA ABORDAGEM DE DIREITO COMPARADO

Janáina Rigo Santin*

RESUMO

O artigo apresenta um estudo do princípio da capacidade contributiva, consagrado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal Brasileira de 1988, como um dos princípios gerais ordenadores do Sistema Tributário Nacional e uma das limitações ao poder de tributar por parte do Estado, o qual deverá respeitar a capacidade contributiva do indivíduo, não podendo onerá-lo de forma a atingir o mínimo vital para sua sobrevivência e de sua família. Intenta-se mostrar que a capacidade contributiva está intrinsecamente ligada ao princípio da isonomia, constituindo-se pressuposto de validade da instituição e cobrança de tributos, tornando-se um valor que conduz o Estado de Direito à concretização da justiça tributária a todos seus cidadãos. Para tanto, o presente estudo aborda o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro e também em ordenamentos alienígenas, como o ordenamento espanhol, português e italiano. Trata também da questão do mínimo isento e da vedação da instituição de tributos com efeitos confiscatórios, fatores estes potencializadores da efetividade do princípio. Por fim, o artigo busca comprovar que a observância do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro não se destina unicamente aos impostos, mas a todas as espécies tributárias: taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

PALAVRAS-CHAVE: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; ISONOMIA; TRIBUTAÇÃO.

ABSTRACT

* Doutora em Direito pela UFPR, Mestre em Direito pela UFSC, Advogada, Professora do Mestrado em História e da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo. E-mail: janainars@upf.br.

This text shows a study of the contributive capacity principle, which is inserted in the article 145, 1st paragraph, of the Brazilian Federal Constitution (dated from 1988), as one of the main general principles aiming to organize the National Tax System and also as one of the limitations to the State's tax creating power. This power must respect the contributive capacity of the citizen, which can't have affected the minimum enough to provide both his own and family survival. Actually, the attempt is to show that the contributive capacity is strongly linked to the isonomy principle, making itself a validity requirement to the creation and collection of taxes, becoming a value that conduces the State to achieve the tax justice in relation to all citizens. In order to do it, this study approaches the contributive capacity principle not only in the Brazilian legal system, but also in other ones, as the Spanish, Portuguese and Italian. It also discuss about the minimum exemption question and the forbiddance on creating taxes with confiscatory effects. Finally, the study aims to prove that the observance to the contributive capacity principle in the Brazilian legal system is not directed only to specific taxes (as the income tax, for example), but also to all kinds taxes, as improvement contributions, compulsory lend and another special contributions.

KEYWORDS: CONTRIBUTIVE CAPACIT; ISONOMY; TAXATION.

INTRODUÇÃO:

Os princípios que regem o direito tributário brasileiro constituem-se a base de toda a ordem tributária, pilares sobre os quais as regras devem ser elaboradas e aplicadas. Transgredir um princípio é transgredir o próprio ordenamento jurídico no qual ele se insere.¹ Estudar em específico o princípio da capacidade contributiva, seu conceito e suas manifestações objetiva conscientizar sobre a sua posição e real efetividade no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de que se assuma uma postura

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1999.

crítica ante a constitucionalidade ou não da instituição e da cobrança dos tributos quando não observarem a capacidade contributiva do contribuinte.

Dessa forma, o presente trabalho fará uma análise sobre o princípio da capacidade contributiva, inserido na Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu artigo 145, § 1º, e presente também em ordenamentos alienígenas. Tenciona-se com o estudo contrariar o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva é disposição dirigida apenas para a espécie tributária dos impostos. Quer-se verificar a possibilidade de sua aplicação também com relação às demais espécies tributárias: taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

DESENVOLVIMENTO:

1. O princípio da Capacidade Contributiva: uma abordagem de Direito Comparado

O berço do princípio da capacidade contributiva deu-se na Alemanha. Porém, foi a partir daquela construção que a Espanha principiou a discussão a respeito do mínimo isento, fator potencializador do princípio da capacidade contributiva. Trata-se de uma espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, o qual deverá respeitar a capacidade contributiva do indivíduo, não podendo onerá-lo de forma a atingir o mínimo vital para sua sobrevivência e de sua família.

No entendimento de Micheli², é preciso examinar se o poder legislativo encontra limites jurídicos no momento de estabelecer as normas tributárias, ou se pode estabelecê-las segundo as exigências econômicas, políticas e sociais de cada momento histórico. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva é uma forma de limitação à potestade tributária, decorrente de critérios de justiça social, solidariedade e igualdade entre os cidadãos. Além da Constituição alemã e brasileira, o princípio está presente nas Constituições italiana, portuguesa e espanhola, conforme será visto a seguir.

1.1 Itália

O princípio da capacidade contributiva está positivado no artigo 53, § 1º da Constituição Italiana, o qual prevê que todos são obrigados a concorrer para as

despesas públicas em função de suas capacidades. Assim, o sistema tributário italiano é informado por critérios de progressividade.

Note-se que o referido dispositivo não trata especificamente da capacidade contributiva, mas sim da capacidade econômica. E nisso assemelha-se ao artigo 145, § 1º da Constituição Federal Brasileira de 1988. Porém, conforme afirmam os doutrinadores italianos, ainda que não possa haver capacidade contributiva sem capacidade econômica, ambas não são a mesma coisa, eis que pode haver capacidades econômicas não demonstrativas de aptidão para a contribuição.

Para Moschetti³, capacidade contributiva não é toda manifestação de riqueza, apenas aquela capacidade econômica idônea para contribuir aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas constitucionalmente. Reconhece-se, portanto, no princípio da capacidade contributiva, uma função social e redistributiva. Não deve ser identificada simplesmente na capacidade econômica, mas sim qualificada pelo valor da solidariedade, um dever orientado e caracterizado pela prevalência do interesse coletivo. Não significa afirmar que quem tem deve pagar por quem não tem, e quem tem mais deve pagar por quem tem menos. A redistribuição exigida pelo dever de solidariedade, ínsita na capacidade contributiva, não visa apenas assegurar a todos o mínimo existencial (isso, de fato, é deduzido do princípio da capacidade econômica); objetiva alcançar algo mais: diminuir as distâncias na distribuição das rendas e dos patrimônios.

Moschetti⁴ afirma que a obrigatoriedade das pessoas pagarem tributos é justificada pelo fato de que, assim, elas contribuirão para a consecução de um interesse público. Tal caráter solidário resulta não apenas das noções de progressividade e de capacidade contributiva, mas do próprio ordenamento jurídico, que apresenta o dever de contribuir como um vínculo de cooperação coletiva para um fim público. Utiliza-se do imposto tanto para fins econômicos e sociais quanto fins redistributivos, realizando-se assim o princípio da capacidade contributiva.

² MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Traducción y Estudio Preliminar Juli Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975. p. 142.

³ MOSQUETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Traducción, Estudio y Notas Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 277-279.

Dessa forma, concluindo o pensamento do autor, verifica-se que para a configuração do princípio da capacidade contributiva deve ser observada a capacidade econômica do contribuinte, acrescida do interesse público e social de gravar aquela renda ou patrimônio naquela região e naquele tempo, com vistas a observar a função social e a redistribuição da renda entre os indivíduos, num eminente caráter solidário.

Millán⁵ preleciona que nem toda capacidade econômica constitui capacidade contributiva, mas tão só aquela riqueza que não esteja destinada às necessidades mínimas vitais. Por certo, a existência de capacidade econômica legitima a imposição tributária. Já a sua ausência, ou presença abaixo de um determinado nível, impede a exigência do gravame tributário. Não basta, portanto, que certo fato ou situação de fato seja índice ou manifestação de capacidade econômica para poder ser legitimamente assumido como pressuposto de imposição tributária. É necessário que seja índice de uma capacidade econômica superior ao mínimo vital. Micheli⁶ confirma esta constatação. Para o autor, a noção de capacidade contributiva impede que o poder de imposição possa ser exercido de maneira a agravar o mínimo vital, aquilo que é absolutamente indispensável para viver. Se tal limite for violado, não existe capacidade contributiva, ameaçando a própria sobrevivência do sujeito.

Dessa forma, se o artigo 53 da constituição italiana regula um dever de solidariedade econômico-social, a capacidade contributiva pressupõe uma capacidade econômica de realizar tal dever. Assim, a contribuição com os gastos públicos precisa ser medida observando a capacidade econômica global de cada um. Para Micheli⁷, o referido artigo da constituição italiana é tanto expressão do princípio da igualdade quanto da solidariedade política, econômica e social. Trata-se da expressão de uma solidariedade realizada como limite à liberdade do indivíduo, bem como limite para a liberdade do legislador ordinário em eleger os sujeitos passivos e o total da prestação tributária.

Essa capacidade econômica global prevista na constituição italiana, segundo Mosquetti, é medida pela situação pessoal e familiar do contribuinte. Nesse sentido,

⁴ MOSQUETTI, Francesco. op. cit. p. 412-416.

⁵ MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento**: en el sistema tributario español. Barcelona: Marcial Pons, 1999. p. 31-37.

⁶ MICHELI, op. cit. p. 151.

⁷ Id. p. 145-147.

ao gravar os recursos é preciso: a) eximir uma parte correspondente ao mínimo vital pessoal e familiar;⁸ b) ter em conta todos os gastos e elementos passivos que, mesmo não sendo inerentes à produção da renda, influenciam sobre a situação econômica do contribuinte.

Com relação aos impostos sobre a renda e patrimônio é fácil a personalização. Porém, com relação ao imposto sobre o consumo ela se mostra mais problemática. Mas é sempre possível introduzir alguns elementos de personalização, como eximir produtos de consumo de primeira necessidade, correspondentes ao mínimo vital, prevendo tipos discriminados segundo o caráter mais ou menos suntuoso do consumo. Logo, não se pretende que, devido à multiplicidade de impostos distintos, cada um deles cumpra igualmente o requisito da personalidade. Esse requisito deve ser cumprido até onde seja possível, conforme as características próprias de cada imposto.⁹

Porém, para o autor, é preciso que cada tributo respeite pelo menos esse elemento essencial de personalização: o mínimo vital. O domínio de uma renda não superior ao que é estritamente necessário para a sua existência e de sua família, ou o consumo de um bem de primeira necessidade, ao invés de demonstrar capacidade contributiva manifestam estado de necessidade. A aptidão para contribuir com os gastos públicos começa apenas após serem satisfeitas as necessidades pessoais e familiares. Trata-se de um critério lógico, que se harmoniza com o caráter solidário do dever de contribuir para os gastos públicos. Precisamente por seu caráter solidário, deverá ser realizada pelos que têm no lugar dos que não têm.¹⁰

Dessa forma, verifica-se no sistema tributário italiano o amplo reconhecimento do princípio da capacidade contributiva, tido como uma limitação ao poder de tributar por parte do Estado.

1.2 Portugal

⁸ O art. 36 da Constituição Italiana afirma que o trabalhador tem direito a uma retribuição proporcional à quantidade e qualidade de seu trabalho, suficiente para assegurar a ele e a sua família uma existência livre e digna. Moschetti orienta uma interpretação combinada do art. 36 com o art. 53, sendo que este, enquanto norma de solidariedade, requer a isenção do mínimo; e aquele, dá um conteúdo à tal isenção, estabelecendo que é preciso ter em conta o conjunto da situação familiar do contribuinte. MOSQUETTI, op. cit. p. 269.

⁹ Id. p. 266-267.

¹⁰ MOSQUETTI, op. cit. p. 267.

No ordenamento jurídico português há limitações formais e materiais ao poder de tributar. Os limites formais referem-se a *quem* tributa e *como* se tributa. São eles o princípio da legalidade fiscal, da competência, da segurança jurídica no domínio dos impostos e da proibição do referendo fiscal. Já os limites materiais estão relacionados ao objeto e conteúdo do poder tributário. Questiona-se que aspectos da vida dos cidadãos e das empresas podem cair na mira do *ius incidendi et collectandi* do Estado, e dentro de que limites. São eles o princípio da igualdade fiscal (a ser medido com base na capacidade contributiva); o princípio da consideração fiscal da família; do respeito aos direitos, liberdades e garantias fundamentais; do estado social, dentre outros.¹¹

Também em Portugal o imposto deve proporcionar soluções de justiça material, sendo que o princípio da capacidade contributiva mostra-se como um dos nortes para ser atingido tal fim, enquadrado dentre os limites materiais à potestade tributária.

1.3 Espanha

Na Espanha verifica-se que, assim como é dever geral de todos os espanhóis contribuir com a manutenção dos gastos públicos, são assinalados limites para o Estado desenvolver dita competência. São limites à capacidade de tributar os princípios fundamentais da reserva legal¹² e da capacidade contributiva.

Ao estudar a justiça tributária como fundamento e limite da competência normativa tributária no ordenamento jurídico espanhol, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva, objeto do presente estudo, é configurado (da mesma maneira que os princípios da generalidade¹³ e da progressividade¹⁴) como um dos aspectos do

¹¹ NABAIS, José Casalta. **O Poder Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 315-319.

¹² O referido princípio afirma que, para poder exigir um tributo, é preciso que este esteja previamente criado por lei, que defina, ao menos, os elementos básicos do tributo: o fato gerador e os sujeitos ativo e passivo. Prevalece, então, na Espanha, o princípio da reserva legal relativa ou atenuada. GONZÁLES, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. **Derecho Tributario I**. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997. p. 148-153.

¹³ O princípio da generalidade supõe um ponto final às práticas discriminatórias, estendendo a obrigação de tributar a todos cidadãos, nacionais ou estrangeiros. Visa erradicar toda a forma de privilégios e imunidades, sempre verificando a questão da capacidade econômica, de forma que somente aqueles que tenham tal capacidade possam ser incluídos dentro da obrigação constitucional de suportar os gastos públicos. GONZALEZ; LEJEUNE, op. cit. p. 157.

¹⁴ A progressividade visa que os encargos públicos comportem para todos um sacrifício igual, já que não resta dúvidas que a aplicação de uma mesma percentagem de imposto a qualquer nível de renda ou

princípio da igualdade. Tais limites projetam-se sobre o conteúdo da norma tributária, o fundamento e as exigências mínimas e máximas da referida ação normativa estatal.¹⁵

Há, na constituição espanhola, disposição expressa que legitima essa limitação. O seu artigo 31.1 dispõe que todos contribuirão com os gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e progressividade, sem jamais ter um alcance confiscatório. A capacidade econômica é caracterizada como a aptidão do indivíduo em contribuir com os gastos públicos, dispondo de recursos econômicos que possam realizar o pagamento dos tributos. Veda-se, por inconstitucional, a exigência do pagamento de tributos àqueles que não demonstrarem capacidade econômica. E nesse sentido, tem capacidade econômica aquele que for titular de uma riqueza, aferida mediante índices diretos (renda e patrimônio) e indiretos (circulação de bens, efetivo dispêndio de dinheiro). Logo, o princípio da capacidade econômica na Espanha é tido como fundamento da imposição tributária, intimamente ligado ao fato gerador da riqueza. Apenas mediante a presença de índices de riqueza será possível o gravame tributário. E, igualmente, o princípio da capacidade econômica serve de limite à tributação, já que o ente público não pode gravar além da capacidade econômica dos cidadãos.¹⁶

Nesse sentido, seguindo-se as conclusões de Millán¹⁷, todos os tributos requerem um juízo de legitimidade constitucional capaz de constatar a adequação do tributo às exigências do princípio da capacidade econômica. Nesse juízo de constitucionalidade, é imprescindível verificar tanto o fato gerador quanto os

patrimônio comporta sacrifícios desiguais, rompendo os diferentes níveis de igualdade comparativa de renda e riqueza existentes entre os contribuintes antes do pagamento de seus impostos. Objetivam-se, mediante a tributação progressiva ou proporcional, alcançar, depois do pagamento dos impostos, situações de igualdade relativa entre os distintos contribuintes, melhorando a redistribuição de riqueza e da renda após o pagamento do tributo. Trata-se não tanto de um princípio tributário autônomo quanto uma técnica jurídica justificada pela busca do princípio da igualdade. Os tributos não precisam ser progressivos porque existe o princípio da progressividade, mas porque apenas mediante uma estrutura progressiva será possível realizar o princípio da igualdade. Deve ser observada a progressividade não numa figura tributária em particular, mas no sistema tributário como um todo, em seu conjunto. Não está expresso no sistema constitucional espanhol, mas encontra sua justificação na proibição do alcance confiscatório dos tributos. Id. p. 164-166.

¹⁵ Id. p. 156.

¹⁶ GONZÁLES; LEJEUNE, op. cit. p. 159-160; MILLÁN, op. cit. p. 63.

¹⁷ MILLÁN, op. cit. p. 112-113.

elementos estruturais do tributo, tendo em vista que todos, em conjunto, são responsáveis pelo cumprimento dos mandatos de justiça tributária vinculados ao princípio da capacidade econômica.

2. O princípio da capacidade contributiva e o mínimo isento

No que tange à configuração do mínimo isento, verifica-se que a Espanha foi o local em que houve a teorização mais dedicada desse instituto de direito tributário, como instituto jurídico financeiro que concretiza o dever de contribuir conforme a capacidade econômica, contido no art. 31.1 da Constituição espanhola.¹⁸

Nas palavras de Millán¹⁹, caracteriza-se como uma das maiores expressões da justiça tributária do ordenamento jurídico espanhol. Se o respeito ao mínimo isento exige que os tributos sejam aplicados a partir da medida de capacidade econômica das pessoas, do mesmo modo estabelece que, ante a insuficiência de capacidade econômica, será impossível o gravame tributário. Trata-se, pois, de uma exceção ao dever de contribuir, convertendo-se em uma exigência lógica derivada do princípio que exige cobrar o dever tributário de acordo com a capacidade econômica do sujeito, partindo da riqueza destinada a cumprir suas necessidades básicas, as quais não devem ser consideradas riquezas graváveis. Assim, à necessidade de garantir recursos ao Estado para cumprimento de suas finalidades deve ser sempre respeitado o limite absoluto à própria sobrevivência do ser humano, cuja garantia constitui a primeira exigência de desenvolvimento das teorias sobre justiça.

O direito fundamental de contribuir conforme a capacidade econômica implica no reconhecimento de um direito individual de que a contribuição seja exigida de acordo com a riqueza efetiva de cada cidadão. O esforço contributivo será medido avaliando-se a aptidão para contribuir, conforme as circunstâncias pessoais do sujeito, sua riqueza propriamente dita. Respeita-se assim o caráter não confiscatório do tributo e também o mínimo isento, conceito que abrange tanto o conteúdo desse direito fundamental como constitui seu elemento essencial.²⁰

¹⁸ Id. p. 11.

¹⁹ Id. p. 8-9; 63.

²⁰ MILLÁN, op. cit. p. 8.

Não são todas as constituições que dispõe expressamente sobre o mínimo isento. A Constituição espanhola, como já visto, não faz referência expressa, mas fundamenta-o no seu art. 31.1. A Constituição italiana também não dispõe de maneira expressa, mas fundamenta-o no artigo 53. Ambas, portanto, retiram as configurações do mínimo isento do princípio da observância da capacidade econômica do contribuinte, sendo aquele elemento nuclear desta, recepcionando-o e definindo-o como uma exigência constitucional. As constituições da Suíça e Kuwait também não fazem referência expressa ao mínimo isento, porém incluem constitucionalmente preceitos que obrigam o Estado a assistir os mais necessitados, reconhecendo a dignidade da pessoa humana e o desenvolvimento de sua personalidade. No mesmo sentido, a Constituição Brasileira também não reconhece o mínimo isento expressamente, mas, conforme entende Millán²¹, ele está fundamentado no artigo 7º da Magna Carta de 1988.²² Regina Helena Costa o conceitua como “mínimo vital”, o qual se constitui em um conceito que varia no tempo e no espaço, e tem relação direta com as necessidades básicas dos indivíduos. É uma isenção, porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo de existência fisiológico.²³

Entretanto, há constituições que, além de não mencionar o mínimo isento, não abordam o princípio da capacidade econômica, como a Constituição alemã. Mas isso não quer dizer a sua inobservação, visto ser critério deduzido pela doutrina e jurisprudência alemã a partir do art. 3. da Lei fundamental de Bonn, derivando-o do princípio da igualdade.²⁴

Com relação ao conteúdo do mínimo isento, varia conforme o tempo e o lugar, bem como em função da ordem econômica, social e política do país e a finalidade que se busca perseguir. Trata-se de um conceito elástico. Deve responder a uma

²¹ Id. p. 28.

²² Art. 7º.- São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IV- salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

²⁴ MILLÁN, op. cit. p. 29.

abordagem de generalidade, a ser verificado em todas as formas de riqueza que manifestam a capacidade econômica do indivíduo e que, por isso, ficam sujeitas ao dever de contribuir. Da mesma maneira, aplica-se a todas as pessoas, e não apenas a uma classe específica, levando em conta, para sua fixação, as necessidades familiares.²⁵

Portanto, pode-se concluir que tanto na Itália como na Espanha o mínimo isento é tido como limitação do dever de tributar estatal. É extraído constitucionalmente do princípio da capacidade econômica, assim como deriva de preceitos de justiça tributária, solidariedade, redistribuição, isonomia e progressividade e, em especial, do princípio da capacidade contributiva. Já outros países como Alemanha, Suíça, Kuwait e Portugal não têm o respeito ao mínimo isento reconhecidos expressamente em suas constituições, mas a sua doutrina e jurisprudência os extraem do princípio da dignidade da pessoa humana, do dever de assistir aos necessitados e do princípio da igualdade.

3. O Princípio da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Dentre os princípios ordenadores do sistema jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva inclui-se dentre aqueles que foram normatizados constitucionalmente, expresso no artigo 145, § 1º da Magna Carta de 1988:

Art. 145.- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

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

Do referido dispositivo, no entendimento de Brito²⁶, pode-se identificar três princípios consorciados à busca de justiça social: personalização dos tributos, progressividade e capacidade contributiva. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva está elencado entre os princípios gerais do sistema tributário brasileiro, podendo ser enquadrado como uma limitação constitucional expressa ao poder de tributar. Mostra-se como um instrumento de defesa do contribuinte contra o Fisco,

²⁵ Id. p. 72-73.

²⁶ BRITO, Edvaldo. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, v. 14, 1989.

visando atingir a tão sonhada igualdade real e a justiça tributária. Tributa-se com maior peso o contribuinte com maior renda, e a menor ao possuidor de menor renda, no intuito de reduzir as desigualdades sociais e econômicas e o abismo entre as classes sociais. Assim, o princípio da capacidade contributiva está endereçado tanto ao legislador ordinário quanto ao aplicador da norma tributária diante de um caso concreto.

3.1 Conceito de Capacidade Contributiva

Há muita divergência entre os doutrinadores brasileiros com relação ao conceito de capacidade contributiva. Costa²⁷ define como

a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, sem o percimento da riqueza lastreadora da tributação.

Santos²⁸ afirma ser o princípio da capacidade contributiva uma regra comum de Justiça, em que

o Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário físico de cada um.

Carrazza²⁹ apresenta a ligação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade. Em termos econômicos, quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, contribuir mais para a manutenção da coisa pública, pagando mais imposto do que aquele que tem menor riqueza.

Tal conceito pode ser compreendido, também, em dois sentidos distintos. Uma primeira corrente, encabeçada por Coelho³⁰, diz que a capacidade contributiva é subjetiva, devendo levar em conta a capacidade econômica real do contribuinte, a sua aptidão pessoal de suportar a carga econômica do imposto. Já a segunda corrente, cujo

²⁷ COSTA, op. cit. p. 101.

²⁸ SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970, p.96.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 65.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 90.

representante principal é Carrazza³¹, afirma que a capacidade contributiva é objetiva, porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza, referindo-se à atividade de eleição do legislador de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas, denominados por Carrazza como “fatos-signos presuntivos de riqueza”. A base de cálculo, nessa situação, deverá reportar-se ao fato de conteúdo econômico descrito na hipótese de incidência tributária. A alíquota, por sua vez, é uma fração da base de cálculo que, unida a ela, determina o *quantum* da obrigação tributária.

Porém, em ambos sentidos pode-se concluir que a capacidade contributiva consiste em fator condicionante da eletividade pelo legislador dos fatos que determinarão o nascimento de obrigações tributárias. Logo, enquadra-se como uma limitação ao poder de tributar por parte do Estado, cujo dever de observação é estendido não só ao legislador, mas também ao aplicador da norma tributária, ao interpretá-la ao caso concreto. E, por fim, opera como critério de gradação proporcional dos impostos, a fim de respeitar a manutenção do "mínimo vital" e obstar que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.

Dessa forma, ao instituir-se um imposto, é preciso haver um sistema de alíquotas variáveis e progressivas, elevadas à medida em que se aumenta a riqueza de cada um. Carrazza dá o seguinte exemplo para melhor compreensão do acima exposto:

se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontestavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.³²

Assim, o princípio da capacidade contributiva pode ser definido como a capacidade que deve ter o contribuinte para pagar tributos; é a possibilidade de ser

³¹ CARRAZZA, op. cit. p. 67.

³² CARRAZZA, op. cit. p. 66.

sujeito passivo dos tributos, sem que isso se caracterize afronta ao seu mínimo vital ou tenha efeito de confisco.

Alguns autores³³ questionam a respeito da abrangência de tal dispositivo, tendo em vista a aplicação da expressão “sempre que possível” presente na primeira parte do parágrafo primeiro do art. 145 da Magna Carta de 1988. Há uma divergência doutrinária a respeito de se tal expressão refere-se apenas ao caráter pessoal dos impostos, ou também à capacidade econômica do contribuinte. Conforme aponta Rezek,

a corrente doutrinária predominante diz que a melhor interpretação deve ser no sentido de que a capacidade contributiva deve ser respeitada ‘sempre’, e não apenas ‘sempre que possível’, expressão que diz respeito somente à característica pessoal dos impostos. Essa corrente é defendida por ilustres mestres em direito tributário, tais como os Professores Edvaldo Brito, Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Hamilton Dias de Souza, entre outros.³⁴

O autor conclui dizendo que “sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, mas nem sempre é possível atribuir caráter pessoal aos impostos”³⁵. Isso se dá, pois com relação aos impostos reais, por exemplo, é difícil atribuir-lhes um caráter pessoal, já que se leva em consideração somente a matéria tributável, objetivamente. Mas o que se busca neste artigo é comprovar que, apesar das maiores dificuldades, mesmo no imposto real ou indireto é possível ser observada a capacidade contributiva, dando assim plena aplicação ao art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988.

Alguns doutrinadores questionam acerca do caráter de norma programática ou não do princípio da capacidade contributiva, e sua real efetividade. Para Coelho³⁶ trata-se de princípio constitucional de eficácia plena, conferente de um direito público subjetivo ao contribuinte, o qual vincula o legislador, a administração e o magistrado. Para tanto, o Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade material da lei que o infringir, tanto mediante ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado) como numa ação comum (controle difuso), bem como pode apurar a incapacidade

³³ Ver AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1999.

³⁴ REZEK, Francisco José de Castro. A Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra (Orgs.). **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: Editora IOB, 2002.

³⁵ Id.

³⁶ COELHO, op. cit. p. 379.

contributiva real de um dado contribuinte mediante uma ação declaratória-constitutiva da incapacidade contributiva do autor face ao padrão genérico da lei.

Assim, não restam dúvidas de que o princípio da capacidade contributiva é regra geral e informadora, condicionando toda a atividade legiferante e judicante no campo tributário, visando observar e respeitar as condições econômicas pessoais do sujeito passivo ante a tributação.

Já dentre os fatores potencializadores da observância do princípio da capacidade contributiva na doutrina brasileira, aponta-se o respeito a dois limites: a não tributação do mínimo vital e a proibição de utilização do tributo com efeito confiscatório.³⁷

Ou seja, tanto a doutrina brasileira quanto a doutrina espanhola e italiana caracterizam o mínimo isento como fator potencializador do princípio da capacidade contributiva. Nas palavras de Conti³⁸ “é inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência.” Afastada, pois, deverá ser a imposição tributária àquele indivíduo que possui renda inferior ou apenas suficiente para cobrir suas necessidades básicas e de sua família.

Entretanto, Costa verifica uma dificuldade em conceituar e quantificar o que deve ser entendido como mínimo vital, sendo que os motivos por ela apontados vão ao encontro das conclusões do autor Millán:

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputarem necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.³⁹

Trata-se, portanto, de uma tarefa árdua tendo em vista o aspecto amplamente dinâmico e até mesmo indeterminado do mínimo isento, que variará conforme o modelo político-econômico seguido por aquele Estado (liberal, social, neoliberal) naquele dado momento histórico, os benefícios sociais que este confere aos cidadãos (se maiores os benefícios, menor poderá ser o valor fixado para o mínimo vital e vice-

³⁷ REZEK, op. cit.

³⁸ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

versa), e a conotação sócio-política-cultural daquele país, situado no tempo e no espaço. Nas conclusões de Millán⁴⁰, ao se quantificar o mínimo vital de um país é preciso levar em conta a sua situação econômica e a abrangência e qualidade dos serviços públicos oferecidos aos cidadãos. É importante considerar os serviços públicos destinados a satisfazer as necessidades elementares dos indivíduos, já que o mínimo vital mantém relação direta com essas necessidades. Dessa maneira, se as mesmas forem cobertas diretamente pelos serviços públicos, não será mais necessário computá-las no cálculo do mínimo. Se os serviços públicos assegurarem gratuita e indistintamente, por exemplo, moradia, comida, vestuário, assistência médica, educação, a isenção do mínimo vital não teria razão de existir.

Por fim, no que tange à proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório, tal disposição encontra-se positivada no artigo 150, IV da Constituição Federal brasileira de 1988:

Art. 150.- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

Ou seja, para que se observe o princípio do respeito à capacidade contributiva do cidadão na instituição e cobrança de tributos, além da observância do mínimo vital a Magna Carta brasileira impõe ao legislador e ao aplicador tributário um segundo limite: a proibição do efeito confiscatório. Martins tenta elucidar o que seria tal conceito:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade do contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento, estar-se-á perante o confisco (...)) Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo sistema terá de ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.⁴¹

Por sua vez, nas palavras de Rezek,

tributo com efeito de confisco é aquele que, por ser excessivamente oneroso, produz violação ao direito de propriedade ou de livre exercício de uma atividade ou profissão. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o

³⁹ COSTA, op. cit. p. 68.

⁴⁰ MILLÁN, op. cit. p. 41.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 6, 2000. p. 49.

desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para eliminar ou reduzir a fonte desses recursos.⁴²

Nota-se que a vedação do confisco encontra-se umbilicalmente ligada à questão do mínimo isento. Por mais que a pessoa possua recursos, a tributação sobre esses recursos (efetuada sob a justificativa de contribuição particular do indivíduo com os gastos públicos, a fim de que o Estado retorne à coletividade benefícios em forma de serviços públicos e bens de interesse público) não pode ser tamanha que atinja o direito de propriedade do contribuinte. Pois, assim o fazendo, aquele indivíduo necessitará sobreviver de alguma maneira e, por certo, buscará o seu sustento do mesmo Estado que lhe retirou as possibilidades de viver com dignidade. Dá-se com uma mão para retirar-se com outra. E o sistema tributário deve combater tal intuito.

3.2 Abrangência do Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Brasileira elencou no artigo 145 três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. E ainda, no artigo 148 estabeleceu o empréstimo compulsório e no artigo 149 as contribuições especiais.

Dessas espécies tributárias, importa ressaltar que o princípio da capacidade contributiva só está juridicizado com relação aos impostos, tributos não vinculados a uma atividade estatal. Somente a essa espécie o legislador e o julgador estão obrigados a observar a capacidade contributiva do contribuinte, sob pena de inconstitucionalidade. Com relação às taxas e contribuições de melhoria – tributos vinculados – há uma faculdade conferida ao legislador e ao aplicador na observância do princípio.

Nas contribuições de melhoria, o princípio da capacidade contributiva é observado quando há redução ou isenção em casos de pessoas paupérrimas que, sem querer, foram beneficiadas em suas humildes residências, por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-las a vender suas casas para pagar a contribuição seria inadmissível.⁴³

⁴² REZEK, op. cit.

⁴³ COELHO, op. cit. p. 375.

Nas taxas, pretende-se remunerar uma atividade estatal em que sua fixação dá-se pelo seu custo. Têm caráter de retribuição ao serviço estatal prestado, cobradas quando o serviço público é obrigatório e essencial.⁴⁴ Aqui o princípio realiza-se negativamente, pela incapacidade contributiva, isentando ou reduzindo o valor do montante a pagar ao indivíduo sem capacidade econômica real. Como exemplo tem-se a isenção da taxa judiciária para os pobres (Lei 1.060/50).

Já com relação às contribuições especiais, quando essas figurarem imposto, devem também observar o princípio da capacidade contributiva. Confirmam essa afirmação os autores Gonzáles e Lejuene⁴⁵, quando dizem que a progressividade, a capacidade contributiva, a isonomia e a generalidade são mais facilmente aplicáveis para os impostos, por atuarem diretamente sobre a capacidade econômica dos sujeitos, manifestada pela renda, patrimônio ou consumo. Porém os autores entendem que também nas taxas e contribuições especiais o princípio poderá ser observado. Trata-se de figuras cujos fatos geradores são construídos sobre supostos de fato que manifestam a recepção de um benefício por parte dos sujeitos por meio de bens, serviços e atividades públicas, mas que não exteriorizam capacidade contributiva alguma em ditos sujeitos, e muito menos a magnitude desta. Por tal natureza, os autores denunciam haver uma marginalização da observância do princípio da capacidade contributiva e, em conseqüência, da justiça tributária, nas taxas e contribuições especiais. Entretanto, pautados no princípio da igualdade, pode-se buscar a justiça tributária nessas figuras mediante as seguintes providências: a) aplicar a carga fiscal igual à igualdade de benefício recebido; b) desigual e adequada ao desigual benefício recebido; c) geral para todos os que recebem o benefício do serviço público. Assim, a capacidade contributiva do contribuinte, como pressuposto que legitima a percepção do tributo, pode e deve estar presente no sentido de capacidade absoluta, como atitude econômica mínima para o pagamento, de modo que não pague tributos quem não possa pagá-los. Isso é, definitivamente, a primeira e mais elementar concretização da justiça tributária, devendo ser observado em todas as espécies tributárias.

⁴⁴ Verifica-se que se o serviço público é facultativo e não-essencial, denomina-se essa cobrança de tarifa. Já, quando se trata de obras públicas, estas ensejam contribuição de melhoria, caso ocorrer a hipótese de sua incidência.

Por fim, com relação aos tributos, objeto específico do princípio da capacidade contributiva, é necessário que se verifique a possibilidade material ou não de aplicá-lo. Assim, os impostos reais, indiretos, de caráter impessoal, não se prestam a realizar o princípio com perfeição, mas, sempre que possível, devem observá-lo. Como exemplo aponta-se as alíquotas menos gravosas do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços) em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados. Já nos impostos diretos, de caráter pessoal, o princípio torna-se amplamente efetivo, pela adoção de tabelas progressivas e deduções pessoais (o exemplo mais característico é o IR - Imposto de Renda). Porém aqui se critica as poucas faixas na tabela de progressão do imposto de renda, o que faz com que um multimilionário contribua com 27,5% de sua renda, a mesma alíquota que paga uma pessoa de classe média.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar o princípio da capacidade contributiva, positivado na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145 § 1º, conclui-se que, como muitos outros dispositivos constitucionais, reflete uma diretiva que deveria ser observada pelo legislador ordinário e também pelo aplicador das leis, na atividade judicante, mas que, em muitos casos, está sendo ignorada.

Na positivação de um princípio geral do direito, muito se perde do seu real escopo. E foi o que ocorreu com o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, em que o dispositivo constitucional limitou sua aplicação apenas aos impostos, e para aqueles casos em que a imposição tributária caráter pessoal. Porém, em verdade, tal princípio pode ser aplicado em todo gênero tributário, com as devidas adequações, conforme exposto no presente trabalho.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, salvo exceções, tornou-se mais uma das "letras mortas" constitucionais. Como prova dessa afirmação constata-se que o imposto que mais deveria refletir a capacidade contributiva do contribuinte, o imposto de renda pessoa física, por ser pessoal e direto, com função nitidamente

⁴⁵GONZÁLES; LEJEUNE, op. cit. p. 162-163.

fiscal, desvirtuou a observância do princípio da capacidade contributiva com a extinção das alíquotas progressivas, substituindo-as por apenas três.

É sabido que a melhor forma de se fazer a redistribuição de renda de um país e buscar a redução das desigualdades sociais e econômicas internas é obtida a partir da ação do sistema tributário. Logo, a tributação não deve apenas ter o escopo arrecadatório. Concorda-se que essa é sua primeira finalidade; mas não se pode olvidar que, ínsita nessa atividade estatal encontra-se a finalidade redistributiva da tributação. E a observância do princípio da capacidade contributiva vai ao encontro dessa finalidade. Objetiva-se tirar mais de quem tem mais, para contribuir com a manutenção do Estado e dos serviços públicos, e tirar menos de quem tem menos, isentando aquela parcela essencial para a sobrevivência do indivíduo e de sua família, denominada pela doutrina como “mínimo isento”.

Assim, o princípio da capacidade contributiva do direito tributário, derivado do princípio maior da igualdade e de noções de justiça social, tem como fim maior observar as condições de riqueza individuais de cada contribuinte, utilizando-se do direito tributário para proporcionar uma melhor distribuição de renda entre a população, combatendo as desigualdades. Consiste num dever ao qual se vinculam legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade, e também o aplicador das leis, no exercício da atividade judicante, que deve reconhecer tal inconstitucionalidade. Mas consiste também num direito que deve ser utilizado por todos aqueles que se sentem lesados de alguma forma ante a atividade tributante do Estado, os quais devem buscar no Judiciário o pleno exercício de sua cidadania e reconhecimento de seus direitos, entre eles o direito constitucional de ter observada a sua capacidade contributiva ante a tributação a ele dirigida.

REFERÊNCIAS:

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BRITO, Edvaldo. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo, CEEU, v. 14, 1989.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

GONZÁLES, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. **Derecho Tributario I**. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Pesquisas Tributárias**. São Paulo: RT, v. 6, 2000.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Traducción y Estudio Preliminar Juli Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento**: en el sistema tributario español. Barcelona: Marcial Pons, 1999.

MOSQUETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Traducción, Estudio y Notas Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O Poder Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

REZEK, Francisco José de Castro. A Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra (Orgs.). **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: Editora IOB, 2002.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.