

O princípio da capacidade contributiva

[Patrícia Brandão Paoliello](#)

Publicado em 06/2003. Elaborado em 04/2003.

Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4138>

I – INTRODUÇÃO

A ordem tributária brasileira encontra-se regida pelas normas constitucionais dispostas na Carta Magna no Título IV Capítulo I.

Como bem observa o tributarista de escol Sacha Calmon, no Brasil, a Constituição apresenta de forma detalhada os princípios e regras relativas ao Direito Tributário, discorrendo de forma minuciosa as normas aplicáveis ^[1].

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado. Dentre estes, encontra-se o Princípio da Capacidade Contributiva, ditame moral, preceito orientador do Direito Tributário Brasileiro moderno, que surgiu na Constituição de 1824, e permaneceu dada a sua importância para alcançar a igualdade entre os contribuintes. Neste sentido, vale citar a observação do tradicional doutrinador Ruy Barbosa Nogueira:

O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. ^[2]

Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

Não obstante, existem ainda alguns impostos que, devido a técnica de arrecadação utilizada, dificultam a aplicação deste princípio. Os chamados pela melhor doutrina de impostos reais, que abrangem os impostos indiretos, constitucionalmente conceituados como aqueles tributos que comportam a transferência do ônus tributário, e acabam por tributar o consumidor final do produto, sem nenhuma observância à capacidade contributiva do mesmo. Em conseqüência, o contribuinte *de jure* não é aquele que efetivamente arca com o encargo do tributo, mas esse é assumido pelo chamado contribuinte de fato. Na tentativa diminuir as conseqüências desta transferência e, de certa forma, aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva, o legislador criou o Princípio da Seletividade, que, em proporções bem menores, rege a instituição dos impostos indiretos impondo uma mínima observância à capacidade contributiva daqueles que, ao final, pagam o tributo embutido no preço dos produtos adquiridos.

Daí a necessidade de confrontar o Princípio da Capacidade Contributiva com o Princípio da Seletividade, demonstrando o âmbito de atuação de cada um.

O presente trabalho tem como escopo demonstrar a importância da atividade legislativa ao tipificar os fatos tributáveis conjugando o referido princípio na criação dos tributos, o que muitas vezes não vai satisfazer o apetite fiscal do Estado, mas pode ensejar a inconstitucionalidade de uma norma jurídica. Cumpre frisar também a importância da atividade jurisdicional que, quando provocada, poderá afastar a incidência de leis que não

estão compatíveis com os ditames da ordem tributária brasileira. Pretende demonstrar ainda como este Princípio se concretiza, através da progressividade de alíquotas, e da conjugação com Princípios como o da Pessoalidade e Seletividade.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte deva pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida.

Enfim, trata-se de um estudo que pretende analisar o aspecto social da arrecadação dos impostos no Brasil, diante de um sistema que excede a capacidade tributária dos contribuintes, fato este reconhecido pelo ilustre Hugo de Brito Machado, *verbis*:

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos." [3]

II - DESENVOLVIMENTO

II.1 – CONCEITO

A Carta Magna Federal prevê no texto do art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, assim discorrendo:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. Neste sentido, vale transcrever os ensinamentos de Ruy Barbosa:

Griziotti propôs como conceito da capacidade de pagar imposto a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas. [4]

Bernardo Ribeiro de Moraes assim conceitua o referido princípio:

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva. [5]

Com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de

impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo. O eminente doutrinador Sacha Calmon teceu as seguintes considerações:

Por que deve o legislador considerar as disparidades? Para nós, a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades. ^[6]

A capacidade contributiva a ser aferida é a capacidade subjetiva do contribuinte, a real aptidão de determinada pessoa para recolher ao Fisco. Assim, observa o ilustre mestre Aliomar Baleeiro, na sua obra clássica *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, *verbis*:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição. ^[7]

Toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito passivo tributário. O tributo é um dever e tem como finalidade captar recursos para os cofres públicos, tem natureza econômica, patrimonial. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. A observância deste princípio resulta na equidade da tributação, ensinamentos já relevantes no final do século XVIII, tendo sua primeira manifestação sido percebida na *Declaration des droits*, a declaração francesa de direitos, de 1789, e profundamente difundido por Adam Smith.

Trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, já que é de aplicação imperativa a referida norma constitucional. Assim, sempre que for possível, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva em nome da justiça e da igualdade, sob pena de ser instituído imposto juridicamente inválido. Configura-se, enfim, como uma proteção ao contribuinte.

Misabel Abreu Machado Derzi, brilhante atualizadora da clássica obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, teceu a seguinte consideração:

É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco. ^[8]

Conclui-se, portanto, a grosso modo, que quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza, ou seja, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. ^[9]

Vale de transcrever um trecho da obra de Luciano Amaro, que importante colaboração deu à este estudo:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. ^[10]

A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É um critério de comparação que inspira o princípio constitucional da igualdade. ^[11]

II.2 – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X CAPACIDADE ECONÔMICA

Muitos autores fazem a distinção do conceito de capacidade contributiva e do conceito de capacidade econômica. As referidas expressões, muitas vezes, são usadas de forma geral como sendo equivalentes, todavia as mesmas não se confundem.

O texto constitucional do art. 145, §2º se utiliza da expressão "capacidade econômica", e para Yves Gandra, o constituinte incorreu em um equívoco:

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição. ^[12]

A diferença entre as duas expressões, para muitos, deve ser enfatizada. Embora ambas constituam a dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, as mesmas não se confundem.

A capacidade contributiva, conforme já analisada no item anterior deste estudo, é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral. ^[13]

Pressupõe, portanto, uma relação jurídica entre o contribuinte o Fisco, em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva. Existe uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária.

Por sua vez, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos, independente de sua vinculação ao referido poder. É a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas se expressarão através de sua renda, do consumo ou do seu patrimônio. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, de uma forma geral.

Desta feita, entende-se que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se apenas a aptidão do contribuinte de arcar com determinada imposição tributária. Assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa tenha capacidade econômica, não ter condições de contribuir com o Fisco.

Um bom exemplo, para elucidar esta distinção, seria daquele cidadão que auferir renda inferior ao mínimo tributável pelo Imposto de Renda, que tem condições de participar da economia, como consumidor, e, portanto, tem capacidade econômica, mas, para fins da

tributação sobre a sua renda, especificamente, o mesmo não tem capacidade contributiva, não incidindo o ônus sobre os seus rendimentos.

Somente terá capacidade contributiva aquele indivíduo que tem legitimidade para figurar no pólo passivo da relação tributária firmada em decorrência da exigência de determinado tributo.

A Constituição, entretanto, não reconhece tal distinção, tendo o constituinte, no art. 145, §1º, utilizado a expressão capacidade econômica como sinônimo de capacidade contributiva.

II.3 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A maior parte da doutrina tipifica o Princípio da Capacidade Contributiva como a aplicação do Princípio Constitucional da Igualdade, previsto no art. 5º, *caput* da Carta Magna, dentro do âmbito do Direito Tributário.

O Princípio da Igualdade ultrapassa as fronteiras de um simples Princípio constitucional. (...) A idéia de igualdade está vinculada à justiça. A igualdade é o sistema nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É princípio básico do regime democrático e do Estado de Direito. ^[14]

O eminente constitucionalista Alexandre de Moraes faz considerações importantes, que merecem ser transcritas, para auxiliar na ilustração deste estudo:

A Constituição Federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito... ^[15]

Assim, os indivíduos são tratados de maneira que se vejam reconhecidas as suas diferenças, donde lhe será atribuído um tratamento adequado ‘a sua condição desigual.

O nosso sistema constitucional não pode tornar todos os indivíduos iguais, pois as pessoas são notoriamente desiguais. O Direito deve considerar estas desigualdades e atribuir um tratamento desigual entre os cidadãos, de modo a fazer com que os efeitos das desigualdades naturais entre estes sejam minimizados.

Neste sentido, José Maurício Conti analisou a relação entre os dois princípios constitucionais:

Conforme visto anteriormente, o princípio da igualdade visa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade.

Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar com o 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.

A capacidade contributiva vem a ser, portanto, o critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas, seguindo o raciocínio anteriormente mencionado, desenvolvido por Bandeira de Mello.^[16]

Desta forma, o critério que mensura a igualdade ou a desigualdade no campo do Direito Tributário é a capacidade contributiva, critério este legítimo para estabelecer as distinções na forma de tributação, tendo em vista que apresenta-se inteiramente em consonância com o paradigma constitucional.

Conforme já foi anteriormente observado, o princípio da capacidade contributiva é um critério de justiça, que determina a aplicação de alíquotas graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte, critério de discriminação adotado para atingir a finalidade maior de igualdade ou de justiça. Vale transcrever um trecho da obra de Bernardo Ribeiro de Moraes para esclarecer a matéria ora discutida:

Diante do direito tributário, o princípio da igualdade jurídica passa a denominar-se princípio da igualdade jurídica tributária, princípio da igualdade na tributação. Em matéria fiscal, a igualdade de todos perante a lei é entendida como igualdade perante a lei tributária. Gravames tributários iguais devem ser estabelecidos para uma mesma categoria de contribuintes, que se acham em condições ou situações iguais.

E mais adiante, o doutrinador continua:

Em decorrência, diante do princípio da igualdade jurídica tributária, podemos estabelecer as seguintes regras:

(...)

c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias. A lei, sem perder o seu caráter de universalidade, pode estabelecer distinções dirigidas a grupos de pessoas, contemplar situações excepcionais em que se pode colocar um número indeterminado de indivíduos.^[17]

Para concluir, Marciano Seabra de Godoi analisou a igualdade no campo do Direito Tributário, considerando que o Princípio da Capacidade Contributiva é a concretização de um princípio maior (Princípio Geral da Igualdade), dentro do âmbito do referido ramo do direito, permitindo a distribuição do ônus tributário a partir de um critério justo de igualdade.^[18]

II.4 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

A forma como o Princípio da Capacidade Contributiva se concretiza é através do Princípio da Progressividade.

Na tentativa de onerar o contribuinte na medida da aptidão do mesmo de recolher aos cofres públicos, as alíquotas aplicadas são graduadas, levando em consideração a percepção de riqueza do cidadão, na tentativa de aproximar ao máximo de sua capacidade contributiva.

Dentro desta análise, Luciano Amaro bem observou a relação entre estas diretrizes:

Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado.^[19]

A progressividade faz com que as alíquotas dos impostos sejam cada vez mais altas, quanto maior for a riqueza, ou seja, quanto maior seja a capacidade contributiva. Trata-se de um instrumento para alcançar equidade na tributação, objetivo primordial do Princípio da Capacidade Contributiva.

Vale mais uma vez citar um trecho da obra de José Maurício Conti, que procedeu uma análise minuciosa do objeto do presente estudo:

Por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva.^[20]

Alguns doutrinadores teceram críticas severas à este princípio alegando que, se adotados de forma desmedida, pode acabar por desestimular o desenvolvimento daqueles que já se encontram em um patamar mais elevado, tributando com alíquotas elevadas, inibindo o crescimento. Todavia, cumpre ressaltar que a tributação, mesmo que gradativa segundo a capacidade contributiva, deve respeitar o limite do princípio constitucional que veda o confisco, impedindo que o tributo seja imposto de forma tão elevada capaz de gerar um recuo no desenvolvimento.

Nesta linha, conclui o referido doutrinador:

Não obstante existirem veementes críticas, a progressividade há de ser reconhecida como instrumento eficiente e até mesmo inerente ao princípio da capacidade contributiva, e, por consequência, da igualdade."^[21]

O fundamento da progressividade é o de procurar igualar o sacrifício do ônus fiscal de todos os contribuintes, realizando a capacidade contributiva, impondo uma tributação justa e equitativa.

Roque Antônio Carraza, ilustre tributarista, analisou a relação dos dois princípios ora estudados, observando:

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser a sua alíquota."^[22]

Enfim, trata-se de uma relação de interdependência. O princípio da Capacidade Contributiva é um ideal muito bonito, mas de difícil concretização no mundo real. Reside aí a importância da progressividade para a sua realização, atingindo a sua finalidade de tributação justa.