

Já seus conteúdos normativos extremos (preservação do mínimo vital⁷⁸ e vedação de confisco), aplicam-se a todas as espécies tributárias, inclusive aos tributos com fato gerador vinculado, como as taxas. Ainda que as taxas, por terem fato gerador vinculado à atividade estatal, não possam ser graduados conforme a capacidade de econômica do contribuinte, sob pena de descaracterização da espécie tributária, que deve variar, isso sim, conforme a dimensão da atividade do estado, há outros enfoques sob os quais pode ser considerada a capacidade contributiva relativamente a tais tributos. O princípio da capacidade contributiva poderá atuar, por exemplo, mesmo nos tributos com fato gerador vinculado, fundamentando eventual isenção para contribuintes que não revelem qualquer capacidade para contribuir.⁷⁹

⁷⁸ "Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência – não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade." (VIELRA DE ANDRADE, J. C. *Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 2ª edição, Almedina, p. 388)

⁷⁹ "Quanto ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina está dividida. A discipulação decorre mais do ângulo em que se coloca o estudioso do que propriamente dos fundamentos opinativos de cada um. Ora, se se pensar em valores diferenciados ou em 'taxas progressivas', mais onerosas, em razão da capacidade contributiva do contribuinte, é evidente que não cabe a invocação do princípio (formulação positiva do princípio). O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, património etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos não-vinculados (impostos), assim mesmo aqueles chamados de 'diretos' ou 'de medida', em contraposição aos 'indiretos' ou 'de mercado'. Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. A taxa judiciária e as custas são dispensadas dos litigantes sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio)." (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3ª edição, Forense, 1999, p. 149)

Aliás, há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais:

- a) imunidade;
- b) isenção;
- b) seletividade;
- c) progressividade.

Através de **imunidade**, a própria Constituição afasta a possibilidade de tributação de pessoas reconhecidas pobres relativamente à obtenção de certidão de nascimento e de óbito,⁸⁰ ou seja, impede que o legislador tenha competência para determinar a incidência de taxa de serviço nesses casos.

Através de **isenção**, pode-se dispensar do pagamento de determinado tributo pessoas que não tenham capacidade contributiva, como no caso da isenção, para desempregados, de taxa de inscrição em concurso público.⁸¹

A **seletividade** implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes, não se confundindo com a **progressividade**, em que se tem simples agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo. Há quem considere a seletividade e a progressividade como sub-princípios da capacidade contributiva.⁸²

A Constituição impõe como critério para a seletividade a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (art. 153, § 3º, I, para o IPI, e art. 155, § 2º, III, para o ICMS),⁸³ tendo como pressuposto, pois, a presunção de que "produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva".⁸⁴ Também estabelece, como critério de seletividade, o tipo e a utilização do veículo

⁸⁰ CF, art. 5º, LXXVI.

⁸¹ STF, ADI 2672.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 7ª edição, Renovar, 2000, p. 326/327.

⁸³ Há autorização constitucional expressa para que o ITR seja progressivo (art. 153, § 4º, I) e para que o IPTU seja progressivo (art. 156, § 1º, I, e art. 182, § 4º, II)

⁸⁴ CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*, Oliveira Mendes e Del Rey, 1997, p. 166.

(art. 155, § 6º, II, para o IPVA) e a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, para o IPTU).

A progressividade, implicando tributação mais pesada quando a base de cálculo for maior, pressupõe maior capacidade contributiva daquele submetido às maiores alíquotas. A progressividade pode ser simples ou gradual: simples quando haja elevação de alíquotas em face do aumento da base de cálculo; gradual quando se dê mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para a alíquota inferior.⁸⁵ Há quem entenda que apenas a progressividade gradual é válida.⁸⁶ Os impostos reais só podem ser progressivos mediante autorização constitucional expressa, pois a orientação do STF é no sentido de que, tendo por base uma riqueza estática, não se vocacionam a tal tipo de graduação.⁸⁷

O princípio da capacidade contributiva tem papel extremamente importante, ainda, na **adequada interpretação das bases econômicas** dadas à tributação e da própria norma tributária im-

⁸⁵ Há duas maneiras diferentes de aplicar, para efeitos de cálculo do montante do imposto a pagar, a tabela de alíquotas progressivas (...): a) de forma gradual (vários cálculos sucessivos, por etapas, graus ou degraus); e b) de forma simples (cálculo único). O cálculo será, pois, simples, quando se deve adotar apenas a alíquota prevista para a faixa na qual se enquadra o valor a tributar (...). A maneira de cálculo será, pois, gradual, quando uma a uma das alíquotas previstas para o valor a tributar devem ser utilizadas, tendo-se, assim, como montante devido, o valor que resultar da soma de todos os cálculos parciais sucessivamente efetuados. (...) A forma (progressiva) gradual de cálculo é utilizada pela atual lei do IR (...), sendo que a tabela respectiva costuma ser divulgada para fins de cálculo prático, com o acréscimo de mais uma coluna, chamada de 'dedução' que é, na verdade, o valor a ser descontado do resultado da multiplicação da alíquota prevista para a faixa onde se encontra o valor a tributar, correspondendo, assim, na prática, à diferença havida nas faixas anteriores, de tributação menor. Assim, ao invés de efetuar-se vários cálculos (faixa por faixa), utiliza-se somente uma alíquota (a prevista para o valor a tributar), deduzindo-se do resultado da sua aplicação, porém, a soma dos valores tributados com alíquotas menores nas faixas anteriores, chegando-se, por outro caminho, ao mesmo resultado." (VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 33/34)

⁸⁶ É "a progressividade aplicável tão-somente para os chamados impostos pessoais, e, assim mesmo, a do tipo gradual, não havendo hoje, na constituição Federal, como se disse, nenhuma autorização para a utilização da progressividade do tipo simples." (VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 35)

⁸⁷ STF, RE 153.771-0.

positiva, particularmente quanto ao seu fato gerador e à sua base de cálculo.

Quando a Constituição autoriza a tributação da renda (art. 153, III) ou da receita (art. 195, b), o faz tendo em conta a renda e a receita enquanto manifestações de capacidade contributiva. Na análise de tais conceitos para a determinação daquilo que pode ou não ser alcançado pela tributação, o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental. Jamais se poderia, para fins tributários, considerar as indenizações por dano material como renda tributável⁸⁸ ou a contabilização das vendas inadimplidas⁸⁹ como receita tributável pois, ausente qualquer capacidade contributiva a elas atrelada, implicaria cobrar tributo quando ausente a capacidade para contribuir, com violação, portanto, ao princípio da capacidade contributiva. Onde inexistir riqueza, não pode haver tributação. E a riqueza tem de ser real, não apenas aparente.

⁸⁸ STF, RE 188.684-6.

⁸⁹ TRF4, AMS 2005.71.11.002457-8.