

**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
CURSO DE DIREITO**

***O PRINÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO***

Eduardo Araújo Nogueira
Mat. 0021027-7

Fortaleza
Maio - 2004

EDUARDO ARAÚJO NOGUEIRA

***O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO***

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação de conteúdo da professora Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, e orientação de metodologia da professora Jarisa Maria Medeiros Silva.

Fortaleza – Ceará, 2004

EDUARDO ARAÚJO NOGUEIRA

***O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO***

Monografia apresentada à banca examinadora e à coordenação de Estágio e Monografia de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade de Fortaleza, adequada e aprovada para suprir exigência parcial inerente à obtenção do grau de Bacharel em Direito, em conformidade com o art. 9º da Portaria do MEC nº 1.886/94, regulada pela Resolução nº R 028/99, da Universidade de Fortaleza.

Fortaleza (CE), 14 de maio de 2004

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, Ms.
Professora orientador da Universidade de Fortaleza

João Alves Silva, Esp.
Professor examinador da Universidade de Fortaleza

Márcia Albuquerque Sampaio Farias, Ms.
Professora examinador da Universidade de Fortaleza

Núbia M. Garcia Bastos, Ms.
Supervisora de Monografia

Ana Paula Araújo de Holanda, Ms.
Coordenadora do Curso de Direito

A Deus, pela vida.

*Aos meus pais, pelo apoio e
incentivo!*

RESUMO

Esta monografia tem como objeto de estudo a análise dos diversos aspectos do princípio da capacidade contributiva face ao sistema tributário brasileiro, notadamente como forma de limitação ao poder de tributar do Estado. Observa-se ainda o aspecto deste princípio de equilibrar as relações tributárias visando impor a obrigação do contribuinte pagar tributos na proporção de sua capacidade econômica. Para o estudo deste princípio, dividiu-se este trabalho em três capítulos. No primeiro, tratou-se de abordar o sistema tributário nacional, notadamente no que diz respeito à atividade financeira do Estado e os limites ao seu poder de tributar. O segundo capítulo estudou os princípios que regem o direito tributário pátrio. No terceiro capítulo, tratou-se especificamente do princípio da capacidade contributiva, comparando com outros princípios e traçando seu relacionamento com a progressividade de alíquota.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1 O PODER DE TRIBUTAR	10
1.1 A atividade financeira do Estado e o poder de tributar	10
1.2 Limitações ao poder de tributar	11
1.3 Princípios constitucionais da tributação	13
1.4 As imunidades tributárias	13
2 OS PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO	15
2.1 Noção de princípio	15
2.2 Princípios jurídicos	16
2.3 O princípio e a norma	18
2.4 Os princípios de direito tributário	19
2.4.1 O princípio da legalidade	19
2.4.2 O princípio da anterioridade	20
2.4.3 O princípio da igualdade ou isonomia	20
2.4.4 O princípio da competência	21

2.4.5 O princípio da vedação ao confisco	21
2.4.6 O princípio da liberdade de tráfego	21
3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
3.1 Conceito	23
3.2 Capacidade contributiva x capacidade econômica	25
3.3 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade	26
3.4 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da progressividade	28
3.5 O alcance do princípio da capacidade contributiva	30
3.6 O princípio da capacidade contributiva e os impostos reais que oneram o patrimônio	31
CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36
APÊNDICE	38

INTRODUÇÃO

Para o exercício de suas funções, o Estado necessita de fundos que possam custeá-las; Todavia, tais fundos não surgem do nada. Só existem duas formas do mesmo arrecadar tais recursos. A primeira é adentrando na atividade econômica, fato este que, além de ser vedado expressamente pela Constituição Federal de 1988, salvo em casos específicos, exporia a sociedade ao risco inerente a qualquer empreendimento comercial, abrindo margem para que se levasse o erário à falência. A segunda é a instituição de tributos. Desta forma, o custeio da atividade estatal seria rateado pela sociedade.

O tributo é o meio pelo qual o Estado se utiliza para arrecadar a receita necessária ao exercício de suas atividades. Quando o ente público o institui ou majora, ele o faz sob a égide do chamado poder de tributar, que não obstante ser um poder, também é relação jurídica que, no caso, por se encontrar inserido num Estado Democrático de Direito, deve obedecer às diretrizes estabelecidas pela Constituição e demais normas infralegais, nunca esquecendo de respeita o princípio federativo e o exercício da participação popular.

Os princípios da tributação invadem o contexto jurídico com o intuito de limitar o poder de tributar do Estado. Mais precisamente a capacidade contributiva requer a adoção de critérios seletivos que repartam as despesas estatais de forma que cada contribuinte arque com o

pagamento de tributos de acordo com sua capacidade econômica.

É preciso ponderar que, porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte deva pagar sem o sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. 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. È exatamente por força desta voracidade arrecadativa combina com a falta de contraprestação em serviços público que boa parte dos contribuintes se valem de ardis, como elisão e evasão fiscal, para burlar o fisco, com o intuito até mesmo de manutenção de sua atividade.

À vista de um Estado cuja ferocidade arrecadativa impõe aos seus contribuintes excessiva carga tributária, chegando ao ponto de representar 1/3 (um terço) do produto interno bruto brasileiro, eis que surge a capacidade contributiva como forma de melhor distribuir o custeio desta receita, tendo em vista que a mesma busca fazer com que cada contribuinte arque com o custeio das despesas do Estado de acordo com sua capacidade econômica. Assim, aqueles mais favorecidos economicamente deverão contribuir mais, enquanto que os menos deverão contribuir de forma reduzida.

Assim, aliada aos demais princípios da tributação, notadamente ao princípio da igualdade, interage a capacidade contributiva com o restante do sistema tributário nacional, como já se ponderou acima, desenvolvendo a função de equilibrar as relações jurídicas decorrentes do poder de tributar.

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar o princípio da capacidade contributiva no direito tributário brasileiro, e específicos de identificar qual a importância do princípio da capacidade contributiva para o direito tributário brasileiro; analisar a possibilidade de conciliação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da progressividade; e verificar quais as

hipóteses de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva.

Para a elaboração deste trabalho utilizou-se de pesquisa do tipo bibliográfica, onde foram pesquisadas as obras dos maiores nomes do direito tributário no Brasil. Segundo a utilização dos resultados a pesquisa foi pura, segundo a abordagem, qualitativa e, segundo os objetivos, exploratória e descritiva.

1 O PODER DE TRIBUTAR

1.1 A atividade financeira do Estado e o poder de tributar

O Estado, para alcançar seus objetivos e desenvolver seus programas, necessita de recursos. Para tanto, ele deve desenvolver uma atividade financeira. Tal atividade pode ser tanto de natureza tributária, como econômica.

No Brasil, a atuação do Estado, no campo da economia, não representa parcela significativa na arrecadação dos cofres públicos. Deve-se frisar ainda que esta atuação, que já era diminuta, uma vez que a economia brasileira é capitalista, e não comunista ou socialista, vem sendo drasticamente reduzida, diante da política de privatização implementada pelos últimos governos pós ditadura militar.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 173, restringe a participação do Estado Brasileiro em atividades econômicas, limitando-a aos casos de imperativo da segurança nacional e relevante interesse coletivo. Destarte, os recursos públicos, no Brasil, devem ser arrecadados preeminentemente na forma de tributos.

Infelizmente, a sede de arrecadação do Estado não possui limites, a não ser os de caráter jurídicos, como veremos a seguir, o que acaba por elevar a carga tributária brasileira a patamares quase que insustentáveis. É preciso ter-se consciência de que a elevação dos tributos desestimula a iniciativa privada e enfraquece a economia. A necessidade de arrecadação não pode superar tais patamares.

Para que o Estado possa exigir de seus súditos o pagamento de tributos, a ele lhe é outorgado o denominado poder de tributar. Este poder decorre da soberania nacional, que, no plano interno, caracteriza-se como o poder estatal de governar todos os indivíduos que se encontrem em seu território.

A relação que o Estado mantém com seus contribuintes é denominada de relação tributária. Nos primórdios, ela era pautada exclusivamente no poder de tributar. Tratava-se, portanto, de imposição, na qual os súditos deveriam obediência ao rei e seu poder era ilimitado. Aos poucos, esta relação foi ganhando contornos jurídicos, que passaram a limitar o poder de tributar do Estado.

Nos dias de hoje, a relação tributária não é mais uma mera relação de poder, mas também uma relação jurídica, na qual o Estado pode se valer do direito de exigir tributos de seu povo, mas obedecendo limites que a lei impõe. Mais do que isso, ousa-se falar que a relação tributária se pauta num consentimento fornecido pelos indivíduos que compõem aquele estado, através de seus representantes parlamentares, para que seja instituído o tributo.

1.2 Limitações ao poder de tributar

Viu-se, no tópico anterior, que a relação tributária existente entre o Estado e seus

contribuintes não é apenas uma relação de poder, mas também uma relação jurídica. Isto decorre do fato de existirem limitações ao poder de tributar, que impede este ente público de administrar a tributação da forma que bem entender.

O exercício do poder de tributar está necessariamente, por força do princípio da legalidade, ligado ao consentimento popular para que o Estado exija o pagamento de tributos a seus contribuintes. Observe-se que, como veremos no capítulo seguinte, todo tributo só pode ser instituído ou majorado através de lei (art. 150, I, CF/88), e somente o poder legislativo tem competência para editar a mesma. Este poder é composto por parlamentares cuja função mor é a representação do povo. Daí porque, pelo menos no plano teórico, quando se cria ou aumenta um tributo, presume-se que o ente estatal o fez com a chancela popular.

A existência de um Estado Democrático de Direito exige do governante o cumprimento de duas premissas indispensáveis à sua composição: a existência de uma ordem jurídica e a participação popular na criação dessa ordem. É necessário que se respeitem as instituições democráticas e a cidadania popular.

Somente se cumpridas estas premissas é que se pode falar em Estado Democrático de Direito. Depreende-se, então, que mesmo a despeito da inegável necessidade da instituição de tributos para implementar a arrecadação estatal, mais do que isso, para compô-la em sua maior parte, faz-se necessário que sejam regidas regras específicas que norteiem o ente público, tanto na forma como no conteúdo, para instituição dos mesmos.

A expressão mais acentuada dos limites ao poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias. Essa matéria é objeto de seção específica da Constituição Federal de 1988, em seus arts. 150 a 152, como parte integrante do capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional.

Além do que se encontra disposto na seção das Limitações ao Poder de Tributar (arts. 150 a 152, CF/88), é possível encontrar outros enunciados de forma esparsa neste diploma legal. Assim, pode-se vislumbrar requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas de determinados tributos e outras formas de limitação em capítulos como o relativo aos Direitos e Garantias Fundamentais, da Seguridade Social, da Ordem Econômica, etc.

É preciso salientar que, muito embora as principais restrições ao poder de tributar se encontram na Constituição Federal, as normas infra-constitucionais também podem servir de limitação à tributação, por força de previsão do próprio texto constitucional. Depreende-se, então que modalidades normativas como as leis complementares, as ordinárias etc, também compõem a chamada limitação ao poder de tributar.

1.3 Princípios constitucionais da tributação

Como visto no tópico anterior, as normas e princípios que delimitam o poder de tributar encontram-se predominante mente na Constituição Federal de 1988, mais especificamente em seus arts. 150 a 152, não obstante existirem mais disposições neste sentido tanto em outros artigos da Carta Magna, como em outros diplomas legais infra-constitucionais. Acerca dos princípios constitucionais da tributação melhor estudo será feito nos próximos capítulos, motivo pelo qual reserva-se o direito de tratar do assunto lá.

1.4 As imunidades tributárias

Entende-se por competência tributária o fracionamento do poder de tributar entre os entes que compõem a Federação. Assim, União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios legislam acerca de matéria tributária dentro dos limites impostos pela Constituição Federal.

Dentro da competência tributária de cada ente estatal, notadamente no que concerne ao poder de instituir tributos de acordo com determinada hipótese de incidência, existem situações as quais o legislador, previamente, exclui do alcance destas normas. Este acontecimento jurídico denomina-se *imunidade tributária*.

Os casos de imunidade tributária se encontram devidamente inseridos na hipótese de incidência do tributo, todavia, dela são excluídos por força de determinação constitucional. Depreende-se então que dentro da situação genérica descrita na hipótese de incidência, a imunidade tributária se concretiza quando, em caso específico, o legislador, à vista de alguma circunstância pessoal ou material que envolve o caso, deixou-a fora do campo sobre o qual é autorizada a incidência do tributo.

Observa-se que podem ser concedidas imunidades em razão da pessoa (imunidade subjetiva), ou da matéria ou objeto da situação. Temos como exemplo, no primeiro caso, a cobrança de Imposto de Renda sobre os partidos políticos (art. 150, VI, c, CF/88), e, no segundo, impostos sobre livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, d, CF/88).

Não se deve confundir o instituto da imunidade com o da não incidência. Ocorre que, naquela, a situação imunizada se encontra descrita na hipótese de incidência. Já nesta, conforme se depreende de sua própria nomenclatura, o caso não se encontra inserido.

Também não se deve confundir a imunidade com a isenção. Ambos os institutos são semelhantes, uma vez que fazem exceção ao fato genérico descrito na hipótese de incidência, todavia, a diferença basilar entre ambos está que, no primeiro, a regra excludora se encontra na própria constituição, já na segunda, a regra se encontra em plano inferior. Daí porque Alguns autores como Luciano Amaro (1998, p. 146) afirmam que a imunidade está vinculada à definição de competência tributária, enquanto que a isenção está ligada ao seu exercício. A isenção,

portanto, é uma faculdade do ente estatal, que a utiliza de forma discricionária; já a imunidade é uma imposição do legislador constitucional que deve ser obedecida.

2 OS PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO

2.1 Noção de princípio

Muito utilizado pelo vernáculo jurídico, o termo princípio do latim (*principium*) encerra em si a idéia de começo ou origem. Do ponto de vista técnico, ele se apresenta como sendo a base de um sistema, de forma a sustentá-lo e orientá-lo. É assim que o princípio opera no meio jurídico.

Tendo em mente a idéia de um edifício, é fácil concluir que o abalo de seus alicerces constitui dano muito mais significativo à sua estrutura do que a simples deterioração da pintura, apodrecimento de suas portas e de outros elementos que o componham. Sob tal ótica, tem-se bem claro a real significância do que se pode considerar como princípio. Como no exemplo, eles se materializam nas fundações e colunas de sustentação do prédio. Neste sentido, valemo-nos das palavras do emérito tributarista Roque Antônio Carrazza:

Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erro inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual, a exemplo, como

lembra Geraldo Ataliba, do que ocorreu na “Abóboda”, de Alexandre.¹

Assim sendo, constitui o princípio a mola mestra de um sistema. Deve-se ressaltar que o mesmo, sozinho, não constroi nada, pois sua análise deve ser efetivada em concomitância com o todo que o compõe. É desta forma que a ciência aprecia a qualidade dos princípios. Todo ramo do conhecimento deve possuir seus próprios princípios, de modo a guiar aqueles que empreitam em estudá-los. O próximo tópico deste trabalho terá como escopo conceituar o princípio do ponto de vista da ciência jurídica.

2.2 Princípios jurídicos

A complexidade dos sistemas jurídicos de hoje exigem dos estudiosos do direito a sensibilidade de interpretar a norma jurídica em harmonia com todo o restante do ordenamento. Ao operador do direito cabe a função de interpretar e, se for o caso, efetivar a integração da legislação. Todavia, os comandos que norteiam todo este sistema são orientados pelos princípios. Assim, desprezá-los levaria a invariável falência do mesmo.

Desta forma, para que se possa lançar mão de um sistema jurídico seguro, a complexidade de suas normas devem estar pautadas na existência de princípios que as norteiem, tendo tanto o legislador como o jurista o mister de seguir tais princípios, sob o risco de romper com sua dinâmica.

Até agora, pode-se ter uma idéia, ainda que perfunctória, do que se deve considerar como princípio, sendo notório que, no Direito, ele constitui a viga mestra que constitui o ordenamento

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 30.

jurídico. Mas, ainda ecoa o questionamento: o que vem a ser um princípio jurídico? Para responder a esta pergunta, mais uma vez, avocamos as palavras do professor Carrazza:

Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.²

Analisando as palavras do tributarista, tem-se como elementos dos princípios a qualidade de ser um enunciado lógico, implícito ou explícito, de conteúdo genérico, pelo qual se vinculam as demais normas.

Enunciado lógico pode ser entendido como uma máxima, como por exemplo: todos são iguais perante a lei (art. 5º, CF/88). Diz implícito ou explícito, porque tanto pode estar positivado no ordenamento, como na doutrina ou nos costumes. Aliás, sobre esta divisão, há muito discutem positivistas e naturalistas. Assim, para aqueles, os princípios não passam de normas que, ainda que possuam caráter genérico e norteiem o ordenamento, devem estar devidamente positivadas. Para estes, os princípios constituem o fundamento do Direito Positivo, sendo eles parte integrante do chamado Direito Natural.

Independente do princípio se encontrar ou não no ordenamento, a generalidade é sua principal característica. A boa doutrina costuma dividir as normas jurídicas em princípios e preceitos. Os preceitos são dotados de conteúdo específico e concreto, e regulam no todo ou em parte uma determinada matéria e devem estar previstos no texto legal. Os princípios são genéricos e abstratos, não havendo necessidade de que os mesmos estejam expressos na lei.

² CARRAZZA. Op. Cit. p. 31

Por fim, os princípios jurídicos vinculam o entendimento e aplicação das normas jurídicas, o que coloca todo ordenamento em conformidade com os mesmos. A interpretação do jurista deve integrar o sistema de leis de forma a priorizar o sentido do princípio a ele aplicado. Mais do que isso, é neles que se deve apegar ante a falta de disposição específica sobre o assunto.

2.3 O princípio e a norma

Os princípios conferem ao sistema jurídico estrutura e coesão, e, exatamente por isso, jamais devem ser analisados de forma dissociada do todo. Todavia, da mesma forma que o ordenamento se encontram hierarquizados no mundo do Direito, os princípios também possuem uma hierarquia. De fato, alguns deles possuem uma conotação mais abrangente que outro, de conotação mais específica.

No dizer de Jorge Miranda:

A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema. E, assim, o sentido exato dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjugação com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não quis ou não pode exprimir cabalmente.³

Princípios mais abrangentes acabam condicionando a existência de outros mais particularizados, e assim, sucessivamente, até que se alcance, de modo escalonado, normas de caráter específicos (os chamados preceitos).

³ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. T. 11, 3 ed. Editora Coimbra: Coimbra, 1991, p. 226/227.

Numa visão Kelseniana, procura-se escalonar o ordenamento jurídico de forma a constituir-se, geometricamente falando, a figura de uma pirâmide, na qual em seu ápice se apõe a Constituição Federal. É nela que devem ser encontrados os princípios que regem o nosso ordenamento. Portanto, a exegese do sistema jurídico, deve ser feita em conformidade com os princípios constitucionais que o compõe.

A Constituição, por ser a *Lex Magna*, resguarda, de forma intrínseca, os princípios primordiais que regem o nosso ordenamento. A inconstitucionalidade de uma lei não reside tão somente na sua desarmonia com os preceitos pormenorizados naquele diploma legal, mas, sobretudo, nos princípios por ele consagrados.

Desta forma, conclui-se que as leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretadas e aplicadas da forma o mais congruente possível com os princípios encartados na Constituição.

2.4 Os princípios de direito tributário

São princípios da tributação: legalidade; anterioridade; igualdade ou isonomia; competência; capacidade contributiva; vedação ao confisco; e liberdade de tráfego. A seguir, analisaremos sucintamente cada um destes princípios, à exceção da capacidade contributiva, que terá maior abordagem no próximo capítulo, uma vez que se trata do tema deste trabalho.

2.4.1 O princípio da legalidade

O princípio da legalidade consiste na garantia de que nenhum tributo será instituído ou

majorado senão em virtude de lei. Sua previsão constitucional se encontra no art. 150, I. Pela leitura do texto legal, conclui-se que tanto sua criação como seu aumento dependem de lei.

No entendimento de Hugo de Brito Machado, criar tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se ele existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago.⁴ Portanto, a lei que instituir o tributo deve conter o fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária.

Como já foi mencionado no capítulo anterior, o princípio da legalidade possui implícita a natureza de consentimento popular, uma vez que somente o poder legislativo possui a função de editar leis. Assim, como os parlamentares são considerados os representantes do povo, presume-se que o Estado majora ou institui tributos com a chancela popular.

2.4.2 O princípio da anterioridade

Pelo princípio da anterioridade nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Mais recentemente, com a publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou a alínea “c” ao art. 150, III, da CF/88, passa-se a exigir do tributo que ele não seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b” (ou seja, somente o exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração).

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 37.

Conclui-se, desta forma, que, para satisfazer a anterioridade, o tributo deve ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração e após o decurso de 90 (noventa) dias da data de publicação da lei.

2.4.3 O princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da isonomia ou igualdade deve ser considerado como princípio geral de direito, devidamente previsto no art. 5º, *caput*, da CF/88. A sua idéia básica se encontra na impossibilidade do fisco de tratar contribuintes iguais de forma desigual.

2.4.4 O princípio da competência

O poder de tributar é fracionado entre os vários entes públicos que compõem o Estado. Desta forma, cada ente possui uma parcela deste poder consubstanciado na competência tributária que, do ponto de vista material, para instituir ou majorar tributos. A esse fracionamento do poder de tributar denomina-se competência tributária.

O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade estatal há de restringir sua atividade tributante àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada.

2.4.5 O princípio da vedação ao confisco

A constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda aos entes federados utilizar tributo com efeito de confisco.

A caracterização do confisco se dá pela apreensão e adjudicação do bem. Este princípio existe como forma de coibir a voracidade arrecadatória do Estado, impedindo que se criem tributos cuja alíquota seja tão elevada ao ponto representar verdadeira apreensão do bem.

2.4.6 O princípio da liberdade de tráfego

O princípio da liberdade de tráfego se encontra devidamente previsto no art. 150, V, da CF/88, e tem por finalidade coibir os entes federados dotados de competência tributária de instituírem tributos cujo fato gerador seja a transposição de fronteiras municipais ou estaduais de pessoas ou bens.

O próprio texto constitucional faz a ressalva quanto à cobrança de pedágios para a conservação das vias públicas. Previsão esta perfeitamente desnecessária, uma vez que o pedágio não possui natureza tributária, mas sim tarifária, por se tratar de um preço pago por um serviço de utilidade pública que só é cobrado quando da efetiva utilização do mesmo. Assim, as regras referentes às limitações ao poder de tributar não se aplicariam a ele.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1 Conceito

O princípio da capacidade contributiva se encontra previsto na Carta Magna Federal de 1988, em seu art. 145, §1º, assim discorrendo:

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, 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.

Capacidade contributiva é o princípio pelo qual o Estado deve ser orientado na instituição de tributos a fim de que se observe a capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. A aplicação deste princípio proporcionará um tratamento mais equânime e justo aos cidadãos, uma vez que o legislador deve averiguar as diferenças existentes entre os mesmos. É justo o tributo desde que esteja de acordo com a capacidade econômica daquele que deve suportá-lo.

Coaduna-se com este entendimento o conceito elaborado por Bernardo Ribeiro de Moraes:

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

O princípio da capacidade contributiva se refere diretamente à capacidade subjetiva do contribuinte, ou seja, na sua real aptidão de recolher ao Fisco. Neste sentido, vale transcrever os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

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.⁶

Toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito passivo tributário. A tributação tem como objetivo captar recursos para o erário. A manutenção do Estado deve ser custeada como um todo pela sociedade para que ele possa atingir seus objetivos. Todavia, esta contribuição deve operar-se na proporção da capacidade dos cidadãos, como forma de se garantir a equidade da tributação.

O princípio da capacidade contributiva aparece no contexto jurídico-tributário como uma

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.693

verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado. Desta forma, por força de imposição constitucional, o legislador, sempre que for possível, deverá observá-lo, graduando os tributos de conformidade com a capacidade de cada contribuinte, sob pena de ser considerado inválido.

3.2 Capacidade contributiva x capacidade econômica

A constituição Federal de 1988, em seu art. 145, §2º, utilizou-se da expressão “capacidade econômica” ao invés de contributiva. Para a maioria dos autores, existe distinção entre esses dois institutos, tendo, portanto, o texto constitucional incidido em grave equívoco, muito embora, diversas vezes as referidas expressões sejam usadas como sinônimos.

Mesmo a despeito do texto constitucional ter se valido do termo “capacidade econômica”, a verdade é que a Constituição se refere à capacidade contributiva, como bem demonstra Yves Granda da Silva:

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.⁷

Conforme o já observado no tópico anterior deste capítulo, a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte ligada à obrigação de custear as despesas do Estado, mediante o pagamento de tributos e para que o mesmo possa atingir suas finalidades, todavia sem deixar de lado a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Vol. 14 – Capacidade Contributiva. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1989. p. 34.

O potencial do contribuir para o custeio das despesas estatais deve ser avaliado de acordo com o potencial econômico do contribuinte. Assim, uma vez que se cubram as despesas com necessidades básicas (alimentação, moradia, saúde, educação etc), todo o excedente deve ser tomado como base para se avaliar a capacidade contributiva dos cidadãos.

Note-se que a capacidade contributiva pressupõe a existência de uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, na qual, resta àquele a obrigação de custear os cofre públicos, na medida de sua possibilidade, ou seja, obedecendo os limites de sua capacidade contributiva. Portanto, há que se estar diante de uma obrigação tributária.

Já a capacidade econômica não está vinculada à relação jurídico-tributária nenhuma. O potencial econômico de uma pessoa é medido em função de seus rendimentos, independente de qualquer vínculo à obrigação tributária. Tem capacidade econômica todo indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, posto que a mesma é observada através de sua renda, consumo ou patrimônio.

Não fosse a desvinculação da capacidade econômica com a existência de uma relação tributária, poder-se-ia interpretá-la como sinônimo da capacidade contributiva. O que nos leva a crer que esta última é modalidade específica da primeira, uma vez que se refere apenas a aptidão do contribuinte de suportar a imposição de obrigação tributária.

Ao final, chega-se a conclusão de que uma pessoa tenha capacidade econômica, pode não ter condições de contribuir com o Fisco, como se observa, v.g., no caso do contribuinte que auferir renda inferior ao mínimo tributável pelo Imposto de Renda, que participa ativamente da vida econômica (como consumidor de bens e serviços por exemplo) e, portanto, tem capacidade econômica, no entanto, não tem capacidade contributiva para fins da tributação sobre a sua renda.

3.3 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade

Diante da análise dos aspectos básicos que orientam o princípio da capacidade contributiva, é impossível não se vislumbrar certa semelhança com o já citado princípio da igualdade. Essa observação merece toda procedência já que fração majoritária da doutrina qualifica aquele princípio como a aplicação deste.

Sobre o princípio da igualdade, bastante pertinentes são as palavras de Alexandre de Moraes:

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 ...⁸

Por uma questão de impossibilidade fática, o nosso Direito não tem o poder de tornar todos as pessoas iguais, pois a desigualdade é característica inerente à natureza humana. Daí porque o Direito deve levar em consideração estas desigualdades e atribuir um tratamento diferenciado aos indivíduos, de modo a minimizar os efeitos oriundos desta desigualdade que já existe naturalmente.

É aí que entra em cena o princípio da capacidade contributiva, já que se espera tratar os

contribuintes de forma equânime à capacidade que os mesmos têm de contribuir para o custeio da atividade estatal. Sobre a relação entre este princípio e o da igualdade, merecem destaque os dizeres de José Maurício Conti:

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.⁹

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

3.4 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da progressividade

Se é verdade que o princípio da igualdade se concretiza através do princípio da capacidade contributiva, também é verdade que este se materializa através do princípio da progressividade.

⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 62

⁹ CONTI, José Maurício. **Princípio tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p 26.

A progressividade consiste em graduar as alíquotas, aumentando-as de acordo com a aquisição de riqueza do contribuinte, na tentativa de aproximar ao máximo de sua capacidade contributiva. Trata-se de um instrumento para alcançar equidade na tributação, objetivo primordial do princípio da capacidade contributiva. Dentro desta análise, podemos transcrever a lição de Luciano Amaro:

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.¹⁰

A maior crítica que se faz acerca da progressividade consiste na possibilidade de se inibir o desenvolvimento dos contribuintes que estejam situados em um patamar mais elevado. Ocorre, nestes casos, que a alíquota será superior aos demais, e, se for adotada de forma desmedida, implicará em oneração abusiva para com aqueles. Todavia, deve-se lembrar 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.

Depreende-se, então, que a progressividade tem por escopo igualar o sacrifício do ônus fiscal de todos os contribuintes, de forma que aqueles que podem contribuir mais são afetados por alíquotas maiores. Realiza-se, desta forma, o fundamento do princípio da capacidade contributiva, porto que se impõe uma tributação mais justa e eqüitativa.

Sobre o tema, assim se manifestou Roque Antônio Carraza:

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

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 139.

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.¹¹

Conclui-se, ao final, que o princípio da capacidade contributiva tem difícil aplicação no meio jurídico, daí porque a melhor forma de concretizá-lo se dá através da progressividade, atingindo a sua finalidade de tributação justa.

3.5 O alcance do princípio da capacidade contributiva

O anteprojeto constitucional que futuramente se transformaria na Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, estabelecia, em seu art. 149, que os tributos deveriam ter caráter pessoal, sempre que isso fosse possível; e seriam graduados pela capacidade econômica do contribuinte, segundo os critérios fixados em lei complementar.

Note-se que, após as alterações de praxe, o texto constitucional promulgado – conforme leitura do art. 145, § 1º - restringiu aplicação do princípio em questão, limitando a sua observância tão somente em relação aos impostos, não mais com relação a todas as espécies de tributos, como no texto original.

Por outro lado, vem a doutrina majoritária entendendo que a aplicação deste princípio deve ser observada também em outras modalidades tributárias. Em primeira análise, pode-se estudar a aplicabilidade ou não desta orientação constitucional com relação às taxas, tanto as que provem de serviços públicos usufruídos ou postos à disposição do contribuinte, como as decorrentes do exercício de poder de polícia, bem como em relação às contribuições de melhoria.

¹¹ CARRAZA. Op. Cit., 1997, p. 65

No que diz respeito às taxas, o primeiro passo é observar que tais tributos são vinculados à prestação de um serviço ou exercício do poder de polícia. Portanto, têm como fato gerador a atuação estatal específica e direcionada ao contribuinte, sendo coerente que a dimensão do fato impositivo seja proporcional ao valor gasto.

Isto gera dificuldades ao ente estatal aplicar a capacidade contributiva na cobrança das taxas. O que não quer dizer que, rigorosamente, não se observará esta norma constitucional, ficando a aplicação do princípio à mercê do fisco.

Fato parecido ocorre com a contribuição de melhoria, uma vez que a mesma também é caracterizada como tributo vinculado. Ocorre, neste caso, que o preço do tributo é o exato valor cujo serviço público acrescentou ao particular. Não se tem por objetivo ressarcir ao erário o custeio da obra, mas tão somente impedir que o proprietário do imóvel tenha vantagens e valorização do seu bem às custas do dinheiro público.

Neste caso, não fica a critério do ente estatal dotado de competência tributária decidir se aplica ou não o princípio da capacidade contributiva. Posto que o contribuinte deverá pagar o equivalente à valorização que a obra ou serviço público trouxe ao seu imóvel.

Sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos vinculados, transcrevem-se os dizeres de Aliomar Baleeiro:

A Constituição brasileira, não obstante, adotando a melhor técnica, como alerta F. Moschetti, restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, conforme dispõe o art. 145, §1º. É que, enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados tributos vinculados – relativos às taxas e contribuições – ela dimensiona o custo da atuação

estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda da obra pública.¹²

Nota-se, então que a aplicação do princípio da capacidade contributiva se apresenta como inoperável em relação às contribuições de melhoria. Todavia, possui aplicabilidade no que se refere às taxas, porém sem caráter obrigatório.

3.6 O princípio da capacidade contributiva e os impostos reais que oneram o patrimônio

Antes de mais nada, deve-se salientar que os impostos podem ser classificados como reais, classificação esta que abrange os impostos que incidem sobre o patrimônio, e os impostos que comportam uma transferência do encargo tributário, chamados impostos indiretos.

Os principais impostos que, hoje, se enquadram na categoria de impostos reais (que oneram o patrimônio) são: o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU; Imposto Territorial Rural – ITR; Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis- ITBI. Sobre tais tributos, a questão mais polêmica que os liga ao princípio da capacidade contributiva reside na progressividade de suas alíquotas.

Especificamente no caso do IPTU, até a promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, era indiscutível a impossibilidade de se lhe aplicar alíquota progressiva. Neste sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal já havia se pronunciado, conforme emente que ora colacionamos:

¹² BALEEIRO. Op. Cit., 1997, p. 695.

IPTU. PROGRESSIVIDADE.

No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocadamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é permitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, §1º, porque este imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte que com arrimo na conjugação deste dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, I, §1º (específico).

A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocadamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extra fiscal a que alude o inciso II do §4º do art. 182 é a explicação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, §1º.

Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, §1º aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se constitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641/89, no Município de Belo Horizonte.(STF, RE 153.771, Rel. Min. Moreira Alves, julg. em 20/11/1996)

Todavia, surgiu a EC nº 29/2000, que alterou o § 1º, do art. 156, da Constituição Federal de 1988, ressuscitando a controvérsia da questão que já se encontrava vencida diante da decisão do E. Supremo Tribunal Federal. Passou-se a discutir, então, a constitucionalidade desta emenda constitucional.

Para alguns, não poderia o legislador reformador alterar a constituição pois estaria incidindo em afronta cláusula pétrea. Da mesma forma que não seria a EC quem mudaria a natureza real do IPTU, o que geraria uma quebra na sistemática tributária, posto que tributos desta natureza não coadunam com a progressividade de alíquota.

Por outro lado, a progressividade da alíquota tem como supedâneo preceito constitucional que vincula o direito de propriedade a necessidade de se lhe atribuir a função social para a qual é destinada. Art. 5º, XXII, e 170, II, ambos da CF/88.

Assim, da mesma forma que no ITR, a alíquota progressiva passaria a ter a função de coagir o proprietário do imóvel a atribuir-lhe a função social da propriedade. O IPTU passaria a ter também função extrafiscal.

CONCLUSÃO

Dentro do leque de princípios que regem o sistema tributário nacional, que atribuem a este a característica de poder jurídico, o princípio da capacidade contributiva tem como função primordial assegurar o exercício da igualdade no direito tributário brasileiro, daí porque o temos como orientação fundamental ao Estado Democrático de Direito.

O custeio das atividades estatais é ônus que deve ser suportado por toda a população, tendo, porém, que ser repartido de forma proporcional à capacidade de cada indivíduo de pagar seus tributos sem que o mesmo possa ser privado de suas necessidades básicas. A bem da verdade, a carga tributária brasileira é considerada como uma das mais pesadas do mundo, fato este que dificulta uma divisão mais equânime da arrecadação pública.

O princípio da capacidade contributiva invade esta seara com a função de materializar o princípio da igualdade tributária, fazendo com que cada contribuinte pague seus tributos em conformidade com seu potencial econômico, de forma que os mais afortunados devem pagar mais tributos que os menos abastados.

A principal forma de se materializar o princípio da capacidade contributiva é através da

progressividade de alíquotas. Uma vez que permite ao Estado graduá-la de acordo com o valor do bem ou riqueza auferida. Todavia, não é uníssona a aceitação deste tipo de prática, pois, segundo os mais críticos, as alíquotas mais altas prejudicam o desenvolvimento dos contribuintes que se encontram em um patamar superior. Há que se ter, portanto, o cuidado de não se onerar este tipo de encargo, sob pena, inclusive, de se ofender ao princípio constitucional de vedação ao confisco, além de representar obstáculo ao desenvolvimento da economia.

A Constituição Federal restringiu a extensão do princípio da capacidade contributiva aos tributos da modalidade imposto. Muitos doutrinadores tendem a estendê-lo a outros tributos, todavia, por terem os demais natureza vinculada, a aplicação daquele princípio se apresenta inaplicável, ou como faculdade do fisco.

De uma forma geral, a capacidade contributiva também não se coaduna com os impostos de natureza real que onera o patrimônio. Assim, já havia se manifestado o STF quanto à hipótese de se aplicar alíquota progressiva na cobrança do IPTU. No entanto, após a promulgação da EC nº 29/2000, o texto constitucional passou expressamente a aceitar a adossão deste tipo de alíquota para esta modalidade tributária.

Conclui-se este trabalho enfatizando a idéia de que o princípio da capacidade contributiva reflete a premissa constitucional de justiça, que se alia à necessidade de tratamento igualitário dos contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

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

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. T. 11, 3. ed. Editora Coimbra: Coimbra, 1991.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. rev. atualizada. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997.

APÊNDICE

(PROJETO DE PESQUISA)

FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
CURSO DE DIREITO

Professores Orientadores: Lírida Calou (conteúdo)
Liciano Maia (método)

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Eduardo Araújo Nogueira

Fortaleza – CE
Outubro/2003

1. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O direito tributário é um dos ramos do direito mais bem detalhados na Constituição de 1988. Como bem observa o tributarista 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.

Os princípios atinentes ao direito tributário vieram evoluindo juntamente com os próprios tributos, originários do século XV, XVI. Devido à necessidade do Estado de garantir uma fonte fixa e certa de remuneração, foram criados os tributos. Ao passar das décadas e séculos, alguns princípios, alguns de cunho lógico, outros cujo objetivo era a criação e manutenção da justiça social, foram instituídos e respeitados, ainda que com ressalvas. Atualmente, tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado.

Isto porque o Estado, muitas vezes, pecou por abusar do seu poder de coerção, forçando os cidadãos a praticar atos evadidos de insatisfação, criando, por exemplo, impostos e taxas absurdos, ou então de valor altíssimo, acarretando em prejuízo para a comunidade. Daí a preocupação do legislador constituinte em reforçar os princípios pertinentes ao direito tributário, ou seja, instituir dentro da Constituição, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Dentro destas limitações, todas de suma importância, algumas são mais ligadas à pessoa do contribuinte. Estas serão objeto de nosso estudo, mais especificamente o princípio da capacidade contributiva como forma de limitar o poder do Estado de instituir ou majorar tributos.

Há a necessidade de aclarar pontos obscuros relacionados a este princípio, principalmente estando a nação tão próxima de uma reforma tributária que ainda não se sabe para que rumos guiará o país.

Desta forma, faremos questionamentos que procuraremos responder ao longo de nossa pesquisa:

- 1) Qual a importância do princípio da capacidade contributiva para o direito tributário brasileiro?
- 2) É possível conciliar o princípio da capacidade contributiva com o princípio da progressividade?
- 3) Quais as hipóteses de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva?

2. JUSTIFICATIVA

O princípio da capacidade contributiva visa limitar a tributação de acordo com a capacidade financeira do contribuinte.

Parte da doutrina defende que esta limitação se estende a todos os tributos, porém de certa forma esta limitação pode ser considerada inócua, visto que à exceção dos impostos, os outros tributos possuem vinculação, portanto, estão, de certa forma, já vinculados à capacidade financeira do contribuinte.

Daí a referência explícita do texto constitucional ao imposto, já que ele é tributo não vinculado. Este é um princípio que está intimamente ligado com o princípio da isonomia, como se estes se completassem.

Entretanto, mesmo com a premissa constitucional desta limitação ao poder de tributar, a população muitas vezes tem a impressão que os impostos são altos demais, as taxas e contribuições são elevadas ao extremo se comparadas ao que se presta, enfim, tem-se a impressão que esta limitação é olvidada quando o Poder Legislativo e o Poder Executivo tenciona instituir algum tributo.

Porque se por um lado o Estado realmente necessita de mais recursos para poder desenvolver de forma adequada suas obrigações, por outro fica difícil imaginar que, com a atual carga tributária que temos que pagar o governo não consiga satisfazer suas obrigações. Ou ainda que, se aumentarem mais uma vez a carga tributária, como pretendem fazer com o imposto de renda, não teremos como manter o padrão de vida a que nós estamos acostumados.

Ora, quando se ganha quantias absurdamente altas o mais natural é imaginar-se que uma alíquota de 27,5% de imposto de renda, por exemplo, não influirá tanto na qualidade de vida desta pessoa. Porém isto nem sempre é verdade. Claro que para muitas destas pessoas, isto apenas significaria viajar menos vezes ao exterior em um ano, porém para outras isto pode significar a remoção de um ente querido de um hospital moderno e eficaz e sua transladação para um hospital de rede pública que, salvo raríssimas exceções não pode nem quer dar tratamento adequado a determinados tipos de pacientes.

É por questões como estas que cremos ser interessante buscar novos meios de resolver uma situação muito delicada na qual encontramos a tributação nacional. Assim, nada mais propício que estudar o princípio da capacidade contributiva no direito tributário nacional.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

O princípio da capacidade contributiva vem inserto no art. 145, & 1º da Constituição, enunciando que:

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 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.

Este princípio tem como escopo a determinação de um nível ideal de tributação, que permita ao Estado garantir suas necessidades de natureza econômica, sem impossibilitar a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos além do devido.

MORAES (1997, p.118) assim conceitua o referido princípio: “as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva”.

Em verdade, é este princípio uma decorrência do princípio da igualdade. O princípio da igualdade, fundamental na linha constitucional adotada no Brasil, que defende o tratamento igual aos iguais e o tratamento desigual aos desiguais, abraça a exigência do princípio da capacidade contributiva, qual seja, a de que o contribuinte pague impostos de acordo com a sua possibilidade econômica.

Sem dúvida serve este princípio não só à matriz da igualdade como também a respaldar o direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do confisco. É ele um princípio que pode ser visto como básico para a distribuição das cargas tributárias, auferindo a potencialidade econômica real dos contribuintes.

Este princípio vai levar à necessária limitação do poder legiferante ao reprimir exações confiscatórias e impedir a oneração de rendas mínimas, possibilitando a criação de um sistema progressivo justo.

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 por MACHADO (2001, p.32), *in 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

4. OBJETIVOS

Geral

Analisar o princípio da capacidade contributiva no direito tributário brasileiro.

Específicos

- 1) Identificar qual a importância do princípio da capacidade contributiva para o direito tributário brasileiro.
- 2) Analisar a possibilidade de conciliação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da progressividade.
- 3) Verificar quais as hipóteses de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva.

5. HIPÓTESES

1. Entendemos que como decorrência do princípio da igualdade e da isonomia, o princípio da capacidade contributiva tem importância fundamental para manutenção do estado democrático de direito e para a qualidade de vida dos cidadãos contribuintes.
2. Entendemos que é possível a performance de ambos os princípios conjuntamente, desde que com algumas cautelas, para evitar uma tributação excessivamente onerosa.
3. Acreditamos que o princípio da capacidade contributiva aplica-se nos impostos e possivelmente nas taxas.

6. ASPECTOS METODOLÓGICOS

As hipóteses do trabalho monográfico serão investigadas através de pesquisa do tipo Bibliográfica, onde serão pesquisadas as obras dos maiores nomes do direito tributário no Brasil, assim como artigos e textos sobre o assunto, extraídos de revistas jurídicas e sites na *internet*.

Através da bibliografia tradicional, teremos posições arraigadas, conceitos e definições imprescindíveis para o bom andamento da pesquisa, assim como nos textos mais recentes encontrados nos sites, nos darão as variáveis necessárias à polemização da pesquisa.

Segundo a utilização dos resultados a pesquisa será pura. Segundo a abordagem a pesquisa será qualitativa, e segundo os objetivos a pesquisa será exploratória e descritiva.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

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

8. POSSÍVEL SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1 O PODER DE TRIBUTAR

1.1 A atividade financeira do Estado e o poder de tributar

1.2 Limitações ao poder de tributar

1.3 Princípios constitucionais da tributação

1.4 As imunidades tributárias

2 OS PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO

2.1 Noção de princípio

2.2 Princípios jurídicos

2.3 O princípio e a norma

2.4 Os princípios de direito tributário

2.4.1 O princípio da legalidade

2.4.2 O princípio da anterioridade

2.4.3 O princípio da igualdade ou isonomia

2.4.4 O princípio da competência

2.4.5 O princípio da vedação ao confisco

2.4.6 O princípio da liberdade de tráfego

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1 Conceito

3.2 Capacidade contributiva x capacidade econômica

3.3 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade

3.4 O princípio da capacidade contributiva e o princípio da progressividade

3.5 O alcance do princípio da capacidade contributiva

3.6 O princípio da capacidade contributiva e os impostos reais que

oneram o patrimônio

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APÊNDICE