Instituto Brasileiro de Direito Público

Direito do Estado .com.br
O Direito Público da Cidadania

R e DE Revista Eletrônica de Direito do Estado

Nº 35 – julho/agosto/setembro de 2013 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Marco Aurélio Greco
Doutor em Direito e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.
Professor da Fundação Getúlio Vargas EDESP e GVLaw/SP.
Membro da European Tax Law Professors.

1.- Princípio e não limitação

O princípio da capacidade contributiva[1] vem consagrado no parágrafo 1º do artigo 145 da CF/88[2]. Aliás, é dos poucos princípios tributários assim qualificados pela Constituição.[3] Por se tratar de um princípio, consagra um vetor axiológico do ordenamento jurídico[4] e, por conseqüência, configura um critério positivo informador da estrutura do ordenamento constitucional tributário e da legislação infra-constitucional.

É importante distinguir, dentro da Constituição a co-existência de:

1) Princípios, que correspondem a efetivos vetores positivos da tributação (=apontam como ela deve ser) e
2) Limitações, que correspondem a restrições ao exercício do poder de tributar (=o que não pode ser violado).

O Constituinte de 1988 não incluiu a capacidade contributiva na categoria das limitações (=restrições), mas sim dentre os princípios gerais (=diretrizes positivas), ao lado da identidade das espécies tributárias, da função estruturante das normas

---

[1] Para um exame do princípio da capacidade contributiva na experiência constitucional de vários países e sua correlação com o ideal de justiça tributária, veja-se o precioso *Princípios comuns de Direito constitucional Tributário* de VICTOR UCKMAR, Malheiros, São Paulo, 2ª edição, 1999. Para um exame da capacidade contributiva à luz da integração comunitária, vide CLAUDIO SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, no volume "Dalle costituzioni nazionali alla costitucione europea", Giuffrè, Milano, 2001, pág. 233 e segs.

[2] Artigo 145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[3] Para os vários aspectos que o tema da capacidade contributiva suscita, vide, dentre outros, RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 8ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, pág. 82 e segs.

[4] Sobre o tema dos princípios, veja-se HUMBERTO ÁVILA, *Teoria dos princípios*, Malheiros, São Paulo, 2ª edição, 2003.

gerais e, a partir da EC-42/2003, da neutralidade concorrencial da tributação. Com isto, normatiza a concepção de a capacidade contributiva ser um dos elementos estruturais que compõem o sistema tributário, apresentando até maior importância (nessa estruturação) do que as decantadas "limitações", pois estas representam o que não pode ser feito, mas nada dizem do que deve ser feito para termos um sistema tributário sintonizado com os valores básicos consagrados pelo Constituinte, em especial, o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária (CF/88, art. 3º, I).

2.- Eficácia positiva da norma programática

Na medida em que a capacidade contributiva está prevista na Constituição como princípio geral do Sistema Tributário, o mínimo que se pode dizer é que o conceito tem função relevante no ordenamento tributário e não é mera expressão de intenção ou propósito.

O tema da eficácia jurídica deste princípio enseja duas correntes teóricas distintas. Por um lado, há os que sustentam que a capacidade contributiva corresponde a uma clássica norma programática e, como tal, sem força vinculante positiva. Sua eficácia se limitaria a servir de critério de verificação da inconstitucionalidade das leis instituidoras de impostos, se estas negarem a própria capacidade contributiva. É o que ocorre, por exemplo, no debate da intributabilidade do mínimo existencial. Desta perspectiva, o princípio teria mera **eficácia negativa** no sentido de afastar as leis e normas infra-legais que dispusessem contrariamente, vista a contrariedade como exigir imposto onde não houver capacidade contributiva.[5]

De outra parte, é importante lembrar a mudança fundamental trazida modernamente ao "Constitucionalismo" clássico. Enquanto, na visão clássica as normas constitucionais existiriam para limitar o exercício do poder do Estado,[6] o constitucionalismo moderno reconhece que a Constituição, além dessa função, visa a assegurar direitos individuais e coletivos, cabendo ao Estado o papel de instrumento da construção dessa realidade.[7] Disto decorre – como elemento ligado à garantia desses direitos – a busca da maior eficácia possível dos princípios constitucionais deles procurando extrair a máxima amplitude, dentro do quadro referencial e dos limites que a própria Constituição estabelece.[8]

Desta perspectiva, a norma programática não é mais vista como singela recomendação ou declaração de propósito, nem se apresenta apenas com eficácia negativa de inibir dispositivos que a contrariem. Neste contexto, a norma programática assume eficácia positiva no sentido de conter preceitos que podem e devem ser aplicados. A este respeito, cabe lembrar a tese de CANOTILHO sobre normas programáticas e vinculação do legislador, onde procura extrair um caráter

---

[5] ALBERTO XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, São Paulo, 2001, dentre outros.

[6] Veja-se o perfil do "constitucionalismo" traçado por CELSO BASTOS e CARLOS AYRES DE BRITO, *Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais*, Saraiva, São Paulo, 1982, pág. 66.

[7] A este respeito, basta ver o preâmbulo da Constituição e seu artigo 5º que está debaixo do título "Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos"

[8] Vide JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, Coimbra Editora, Coimbra, 1988, pág.282 e segs.

positivo (em sentido determinante e vinculante) das normas de princípio e das chamadas normas-objetivo.[9]

O tema da eficácia das normas programáticas foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal que reconheceu sua eficácia positiva, cabendo lembrar as palavras candentes do Ministro CELSO DE MELLO quando sustenta que:

> "A interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconseqüente."[10]

O precedente jurisprudencial citado foi proferido à vista do artigo 196 da CF/88 e tendo em conta caso concreto que dizia respeito à proteção da vida, o que o reveste de certo grau de excepcionalidade, porém não se pode negar ter havido o reconhecimento da eficácia positiva da norma programática.

Na medida em que se reconheça, quando menos, o caráter programático da norma do § 1º do artigo 145 da CF/88 não se pode deixar de reconhecer que – ainda assim – o princípio da capacidade contributiva se espraia por todo ordenamento tributário e atua como enriquecedor dos seus preceitos, além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das normas tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz.

3.- "Sempre que possível" forte ou fraco

O parágrafo único do artigo 145 da CF/88 inicia com a expressão "sempre que possível" que suscita grandes debates. O dispositivo tem comportado três interpretações. A **primeira** afirma que ele conteria apenas uma recomendação, como se dissesse: "se puder, faça". Não me parece ser esta a melhor alternativa de interpretação, pois seria inócuo ver o dispositivo constitucional como simples recomendação, porque se for assim a conseqüência seria, *a contrario*, "se não puder, não faça". Isto significa que o legislador poderia se ver naquela situação para a qual os italianos sarcasticamente dizem que *tutto rimane tale e quale*, quer dizer, com ou sem o dispositivo nada se alteraria. A meu ver, isto seria negar todo e qualquer eficácia ao dispositivo.

Um **segundo** sentido, e este mais nítido, é o que lhe atribui papel negativo. Vale dizer, quando a Constituição estabelece que "sempre que possível deve ser atendida a capacidade contributiva", disto decorre que, por haver prestigiado tal figura, a Constituição não admite imposto sem ela. Este limite negativo implica em extrair do dispositivo o sentido de que a lei ordinária que crie um imposto onde não houver manifestação de capacidade contributiva será inconstitucional (v.g. o tema do mínimo vital); este seria um limite negativo à produção da lei por violação ao preceito constitucional por inexistir manifestação daquela aptidão; ou seja, um limite negativo, segundo o qual, não pode haver imposto sem capacidade contributiva.

Estas duas alternativas dão um sentido "fraco" ao preceito, pois sua eficácia jurídica resulta restrita.

Há um **terceiro** aspecto a ser considerado que defende existir um ângulo positivo do "sempre que possível" no sentido de que o preceito conteria previsão no sentido de que "só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva". Ou seja, colocando a tônica no "sempre" e não

---

[9] Para um estudo sobre a importância dos princípios constitucionais na aplicação do Direito, seu caráter positivo e negativo, vide J.J.GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente e vinculação do legislador*, Coimbra Editora, 1994, págs. 266 e segs.

[10] No AGRRE-271.286-RS, 2ª. Turma, DJ-24.11.00, dentre outros.

no "possível". Sempre que for possível, atenda-se à capacidade contributiva. Vale dizer, se se puder demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isto não foi feito, haverá violação ao dispositivo constitucional. Ou seja, não é apenas quando ela inexistir (limite negativo) que haverá inconstitucionalidade, mas também quando existir mas não for adequadamente captada, haverá violação ao parágrafo 1º do artigo 145. Este é um terceiro ângulo de interpretação do "sempre que possível", um "sempre que possível" forte que comanda, ou seja, só não se aplica o princípio quando isto não for possível; fora desta hipótese, a lei, sua interpretação e sua aplicação sempre terão de atender ao princípio.[11]

4.- Cotejo das Constituições brasileira e italiana

Historicamente, o princípio da capacidade contributiva foi consagrado, quase ao mesmo tempo, na Constituição brasileira de 1946 (artigo 202) e na Constituição italiana de 1947 (artigo 53),[12] em ambos os casos, como desdobramento dos estudos de ciência das finanças elaborados até então.[13]

Embora consagrada em diplomas constitucionais promulgados em datas muito próximas, e em função de embasamento teórico comum, a figura apresenta perfil distinto e seguiu caminhos diversos, no curso dos cinqüenta anos que se seguiram.

Até o início da década de 60, o tema não apresentava maiores repercussões no campo prático, tendo permanecido como objeto de estudos doutrinários, mas raras são as manifestações jurisprudenciais a respeito, tanto aqui, como na Itália. A partir desse período, Brasil e Itália passaram a viver experiências distintas. No Brasil, ao ensejo da reforma introduzida ao sistema constitucional tributário e por força do artigo 25 da Emenda n. 18/65, o artigo 202 foi expressamente revogado, o que abriu espaço a vários debates a respeito da permanência, ou não, do princípio no novo sistema tributário; alguns sustentando que ela teria sido suprimida,[14] outros afirmando que ela permaneceria como desdobramento da isonomia.[15]

Coincidentemente, na Itália, na década de 60 começam a surgir consistentes pronunciamentos judiciais versando o tema, que levaram a doutrina a um permanente reexame da importância desse princípio, em função da eficácia e da aplicabilidade que passou a ser-lhe reconhecida pela Corte constitucional.[16]

---

[11] No mesmo sentido da busca da máxima eficácia possível, vide KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, *Justiça fiscal e princípio de capacidade contributiva*, Malheiros, São Paulo, 2002, pág. 53 e segs.

[12] Brasil CF/46: "Artigo 202 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte." Itália, "Articolo 53 - Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

[13] Para um exame dos fundamentos desse dispositivo, vide as lições de ALIOMAR BALEEIRO, no seu *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, Rio de Janeiro, 1951, págs. 187 e segs.

[14] Na vigência da CF/67, quando inexistia dispositivo específico, posicionei-me no sentido de que a Constituição não consagrava o princípio da capacidade contributiva. Na CF/88, seu acolhimento é inequívoco e seu alcance parece-me ser o exposto acima (=critério que antecede a própria igualdade tributária).

[15] Para um estudo da capacidade contributiva como desdobramento (sub-princípio) da igualdade e das várias questões que suscita, vide, dentre outros, REGINA HELENA COSTA, *Princípio da capacidade contributiva*, Malheiros Editores, 1993, pág. 39; JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, Renovar, Rio de Janeiro, 1998, 2ª. edição; JOSÉ MAURÍCIO CONTI, *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, MARCIANO SEABRA DE GODÓI, *Justiça, igualdade e Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, 1999, pág. 213.

[16] Para um exame da jurisprudência e uma exposição sobre a evolução ocorrida na Itália, vide AUGUSTO FANTOZZI, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, págs. 30 e segs.; ENRICO DE MITA, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, págs. 77 e segs.. Para a íntegra de algumas das decisões jurisprudenciais

Ou seja, depois de cerca de vinte anos de pouco debate a respeito da capacidade contributiva, o Brasil decidiu suprimir da Constituição o dispositivo, enquanto a Itália passou a buscar sua aplicabilidade.

Depois deste longo "ostracismo", se assim pode ser denominado o distanciamento a que foi submetida a capacidade contributiva no Brasil, ela é reintroduzida na Constituição ao ensejo da Assembléia Constituinte que culminou com o Texto de 88 o que reabriu o debate quanto ao sentido e à eficácia do dispositivo.

Tendo em vista a semelhança das formulações e a proximidade das experiências, a primeira tendência seria encampar as conclusões extraídas na Itália. Ocorre que a inserção sistemática do artigo 53 da Constituição italiana, não é a mesma do atual § 1º do artigo 145 da CF/88, nem do artigo 202 da CF/46, o que repercute no perfil que a figura tem lá e cá.

Com efeito, no artigo 53 da Constituição italiana, o conceito chave e ponto de partida para a compreensão da tributação como um todo, no âmbito da Constituição, não é a capacidade contributiva! De fato, é preciso situar o contexto em que se encontra o artigo 53. Ele está posicionado no Titulo IV, que regula as "Relações Políticas", e não no Título III que trata das "Relações Econômicas".[17] Ou seja, capacidade contributiva, inserida no artigo 53, assume um viés político e não meramente econômico.

Isto gera dificuldades de interpretação, pois a capacidade contributiva, na Itália, não se põe como um problema de proteção ao patrimônio, não é figura cuja principal função seja apenas definir o atingimento individual pela tributação, mas, ao revés, está ligada à participação política do cidadão na vida do Estado. Note-se que a Constituição Italiana, em seu artigo 48 trata dos eleitores, no artigo 49 do direito de associar-se livremente em partidos, no artigo 50 do direito de petição, no artigo 51 trata dos cargos públicos, no artigo 52 da defesa da Pátria, no artigo 53 da participação nos encargos públicos (segundo a respectiva capacidade contributiva) e, no artigo 54, prevê o dever de fidelidade dos cidadãos à República e de observação da Constituição e das leis, além do dever de boa conduta na Administração.

Como se vê, a idéia de capacidade contributiva, no artigo 53, vincula-se à participação do cidadão no rateio do custeio do Estado como aspecto da dimensão política da vida em sociedade. Assim como o cidadão tem direito de votar, participar associando-se em partidos políticos, participar supervisionando a ação da Administração, participar defendendo a pátria, tem também de participar suportando o rateio do custo do serviço público.[18] Neste contexto, capacidade contributiva não é, exclusivamente, fundamento da tributação; corresponde a um critério a ser seguido pela tributação para assegurar a participação do cidadão no custeio do Estado. É

---

mencionadas por tais autores, vide o volume *Fisco e Costituzione*, de ENRICO DE MITA, Giuffrè, Milano, 1984, do período de 1957 a 1983.

[17] Para um exame, atual, do sentido e alcance do princípio da capacidade contributiva na Itália, vide, além dos trabalhos de DE MITA e FANTOZZI já referidos, os trabalhos publicados no vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994 (págs. 225 a 378), a saber, *Profili generali*, de FRANCESCO MOSCHETTI, *Il collegamento soggettivo*, de ROBERTO SCHIAVOLIN, *L'ambito oggettivo di applicazione*, de GIANFRANCO LORENZON e *Il requisito di effettività*, de LORIS TOSI.

[18] FRANCESCO MOSCHETTI, no texto referido na nota anterior, esclarece que o princípio tem valor autônomo, sem ser absorvido pelo princípio da igualdade (pág. 228) e que "Ancor prima, ed a prescindere dall'essere *tertium comparationis*, nell'ambito di un giudizio di eguaglianza, il principio di capacità contributiva è principio costituzionale di giustizia fiscale, valido per ogni singolo 'concorso alle spese pubbliche' in sé e per sé considerato" (pág. 229).

outra concepção do fenômeno da tributação. Mas não é porque, na Itália, construiu-se o conceito desta forma, que a nossa Constituição também acolheu, como fundamento da tributação, o rateio do custo.

Na Itália, a tributação é uma das dimensões possíveis da participação política do cidadão. Por isso, devemos ter cautela na leitura dos textos italianos, para não ficarmos excessivamente impressionados com a idéia de participação nos encargos públicos, porque – embora esta seja perspectiva relevante em várias situações – nada exige que a nossa Constituição vincule necessariamente a capacidade contributiva às despesas públicas. É outra forma de raciocinar, porque lá, em última análise, é como se estivesse dito: "Se o povo quis este Estado, o povo paga as despesas deste Estado. Se o povo politicamente quis isto, politicamente suporta e participa do respectivo custeio."

No Brasil, a Constituição situou a capacidade contributiva ao lado das espécies tributárias (artigo 145), das normas gerais estruturantes do sistema (artigo 146), da neutralidade concorrencial da tributação (art. 146-A) e antes da enumeração das limitações constitucionais e dos impostos em espécie. Assim, não há referência expressa à idéia de custo do serviço, ou de concorrer para as despesas públicas. O conceito básico – como regra[19] – não é de despesa; o conceito que assume relevância é o do artigo 3º, da CF/88, quando se refere à solidariedade social como contraponto da liberdade pura e de caráter individualista. No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e, portanto, é elemento necessário para construir uma sociedade justa (CF/88, art. 3º, I) o que repercute na identificação da eficácia jurídica que deve ser-lhe reconhecida.

5.- Críticas ao conceito de capacidade contributiva

Inicialmente, cumpre sublinhar que existe uma diferença fundamental entre dar a definição de capacidade contributiva e formular o seu conceito. É muito difícil, para não dizer impossível, que se consiga uma definição técnica do que vem a ser a figura da capacidade contributiva. Definição suporia uma classificação apoiada na identificação de um gênero próximo ao qual pertenceria a figura, e uma diferença específica que a distinguisse das demais figuras de aptidão para arcar com os impostos.

Por esta razão, é preferível não tentar formular uma definição de capacidade contributiva, mas sim, trabalhar com o seu conceito, pois conceito corresponde à formulação mental de um objeto, um perfil ou desenho da figura, e não necessariamente algo que exprima o gênero próximo e a diferença específica daquela entidade à luz de uma classificação.

Em se tratando de capacidade contributiva, encontramos na doutrina colocações díspares; desde a afirmação de ALFREDO AUGUSTO BECKER, a propósito do artigo 202 da Constituição de 46, no sentido de que este conceito seria a "constitucionalização do equívoco",[20] até outros autores que dizem ser a capacidade contributiva um elemento essencial que informa a tributação e serve de base e fundamento para todo sistema tributário.[21]

---

[19] Afirmo "como regra", pois o elemento custeio aparece explicitamente consagrado no artigo 149-A que trata da contribuição relativa aos serviços de iluminação pública e cujo sentido e alcance ainda suscita muito debate.

[20] *Teoria geral do Direito Tributário*, Saraiva, 2ª ed., 1972, pág.441, embora, mais adiante à pág. 451, reconheça que, por estar prevista na Constituição, tem eficácia que cabe ao jurista identificar.

[21] Posição de Vanoni referido por FANTOZZI no seu *Diritto tributario*, pág. 30.

Há os que dizem ser um conceito vazio, que parte da doutrina italiana denomina uma *scatola vuota*, algo sem conteúdo próprio, que é preenchido a cada momento com elementos circunstanciais. Segundo esta visão, não seria, portanto, algo que se pudesse captar, mas algo que se identifica dentro das circunstâncias de certo evento o que lhe daria um caráter altamente subjetivo.

Mas, que é capacidade contributiva? A resposta óbvia é que se trata da aptidão de cada um contribuir para o financiamento do Estado. Porém, quando se aprofunda a análise, a resposta deixa de ser óbvia, pois é preciso esclarecer que aptidão é essa e quanto cada um pode suportar.

Ao falar em capacidade contributiva, é preciso estar atento para não instaurar uma discussão de caráter meramente subjetivo. Para alguns, isto seria inevitável, pois a figura é impossível de definir, por apresentar insitamente um cunho subjetivo, e, portanto, deveria haver uma avaliação de capacidade contributiva individual, o que tornaria o conceito totalmente não operativo.

Outros sustentam ser um conceito vazio por ser impossível identificar o que seja capacidade contributiva em si, posto que ela não tem substância própria. É fato que se pode identificar a capacidade financeira de alguém, no sentido de saber se possui recursos financeiros disponíveis em montante suficiente para pagar o imposto. Isto é possível identificar. Porém, a sua aptidão para contribuir, antes de passar pelo crivo da aptidão financeira não seria possível aferir. Por isso, alguns dizem ser um conceito vazio de impossível mensuração. Pode-se mensurar concretamente o patrimônio, a renda, mas não esta "capacidade" que, por isso, seria um conceito vazio.

Há, também, os que sustentam ser um conceito vazio, porque variaria em função da ideologia ou dos interesses em jogo. Se o Estado apresenta uma feição mais intervencionista, chega-se à conclusão de que mesmo quem ganha 6 salários mínimos tem capacidade contributiva; se o Estado é menos intervencionista ou vice-versa (não vamos discutir o viés ideológico),[22] então alguém poderá dizer que o mínimo vital não corresponde a “x” salários mínimos, mas a “y” salários mínimos, porque o salário mínimo estaria defasado etc. Esta discussão não é nova e, no passado, já se sustentou que salário não seria renda. Esta discussão, também está ligada à capacidade contributiva, pois se apoiava na concepção de que a remuneração do trabalho não seria renda, conceito reservado à remuneração do capital; portanto, não poderia ser onerada pelo imposto sobre a renda. A discussão, posta nestes termos, tem um nítido cunho ideológico. Por isso, alguns autores afirmam ser inútil o conceito de capacidade contributiva, nada servindo para a Ciência do Direito.

Estas são as grandes críticas feitas ao conceito, mas não são suficientes para afastar a busca do seu conteúdo, nem foram suficientes para impedir a sua reintrodução na Constituição de 88. Mesmo no período de 1965 a 1988, em que não havia expressa formulação constitucional, a doutrina sustentava que o princípio da capacidade contributiva permanecia dentro do ordenamento, apesar de ter desaparecido do texto. Permanecia por ser um desdobramento do princípio da igualdade. Na medida em que todos devem ser tratados igualmente, esta igualdade, em matéria tributária, seria retratada no dimensionamento do tributo segundo a capacidade contributiva de cada um.

[22] Para uma exposição sobre a ideologia como valoração de valores, vide TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., *Introdução ao estudo do Direito*, São Paulo, Atlas, 1988, pág. 316.

No texto da CF/88, a capacidade contributiva assume importância e caráter muito mais relevante do que anteriormente se lhe reconhecia.[23] A capacidade contributiva é verdadeiro "princípio" informador do Sistema Tributário como um todo. É diretriz positiva da sua conformação. Neste sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação se dá antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária que, aliás, se apresenta como uma "limitação" (negativa) ao poder de tributar (CF/88, artigo 150, II).

Ou seja, primeiro o ordenamento tributário deve estruturar-se com base no princípio da capacidade contributiva; depois, na sua implementação concreta, os impostos devem ser criados em atendimento à igualdade. Isto altera a relação entre os princípios; antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia a capacidade contributiva; hoje, a conformação é diversa, no sentido de que primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (pelo menos no caso dos impostos) se justifique e, depois, cabendo um imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade.

Tal estruturação do sistema tributário, porém, não afasta a igualdade geral, consagrada no artigo 5º da CF/88, pois esta espraia seus efeitos por todo ordenamento constitucional.

Em suma, constata-se que, na experiência doutrinária brasileira, a capacidade contributiva permanece como preocupação constante, independente da existência de dispositivo constitucional específico neste sentido. Por isso, não podemos ignorar sua existência, embora a dificuldade esteja exatamente em tentar conceituá-la e definir os critérios de sua aplicação.

6. - Onde identificar a capacidade contributiva

Além das dificuldades teóricas sinteticamente apontadas, o tema da capacidade contributiva suscita também um amplo debate quanto à identificação dos eventos que denotam sua existência. Vale dizer, quais fatos indicam existir capacidade contributiva, portanto, onde deve ser buscada. Neste debate, podem ser apontadas cinco correntes.

a) Capacidade contributiva e disponibilidade financeira - Uma primeira corrente sustenta que capacidade contributiva seria equivalente a disponibilidade financeira; ou seja, estaria ligada às condições materiais efetivas que alguém tem de pagar o imposto. Expressão desta corrente é, por exemplo, o clássico exemplo da viúva que herdou um imenso palacete, mas não dispõe de dinheiro para pagar o respectivo IPTU. Segundo esta corrente, não haveria capacidade contributiva para arcar com o imposto.

Esta idéia de capacidade contributiva comporta críticas, pois a disponibilidade financeira é meramente circunstancial para fins da incidência; se o contribuinte tiver patrimônio suficiente, embora sem liquidez imediata, não se pode negar existir aptidão para pagar impostos. Onde há patrimônio, há uma renda poupada que nele se materializou e, portanto, ser proprietário daquele bem indica que a pessoa pode, em alguma medida, participar do rateio das despesas públicas. Daí a exigência do IPTU feita à viúva não violar a cláusula constitucional da capacidade contributiva.

[23] JOSE MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, op.cit., além de considerar um princípio, sustenta ser aplicável a todos os tributos e não só aos impostos (págs. 77 e segs.). O Supremo Tribunal Federal examinou a denominada "taxa da CVM" sob a ótica da capacidade contributiva (vide, dentre outros, AGRRE n. 191.417, DJ-16.06.00 e AGRRE n. 216.259, DJ-19.05.00).

Poder-se-ia replicar que ela teria que vender o bem ou tomar dinheiro emprestado a fim de obter recursos para pagar o imposto, porém – argumenta-se em sentido contrário – esta seria uma circunstância ligada à liquidação da dívida e não ao seu surgimento. Daí ser essencial distinguir dois conceitos. De um lado, a capacidade contributiva como manifestação de aptidão para contribuir e, de outro, a maneira pela qual o contribuinte vai saldar a dívida tributária que tem de honrar perante o Tesouro.

Note-se que, para haver manifestação de capacidade contributiva, não é necessário existir acréscimo patrimonial ou circulação de riqueza, pois estes são elementos próprios para uma tributação que capte dinamicamente a renda. Isto não exclui a identificação da capacidade contributiva nos tributos que a captem estaticamente, como os impostos sobre o patrimônio.

Por isso, é fundamental não confundir manifestação de capacidade contributiva, com vicissitudes da dívida tributária. Como o contribuinte saldará a dívida e se tem, ou não, condições de saldá-la, bem como se terá necessidade de pedir dinheiro emprestado, é evento relevante como vicissitude da dívida. Mas, o fato de o contribuinte ter dificuldade para pagar a dívida, não significa que não manifestou capacidade contributiva ao realizar o pressuposto de fato do imposto.

b) Capacidade contributiva e patrimônio individual - Uma segunda posição afirma que a capacidade contributiva seria algo individual, a ser aferido caso a caso. Só seria possível saber qual a capacidade contributiva, mediante avaliação do patrimônio e da carga tributária que o contribuinte está sofrendo. Só aí seria possível detectar os desvios da tributação. Capacidade contributiva seria uma capacidade individual, uma qualidade ou característica de que se revestiria o patrimônio ou a renda de determinada pessoa.

> Este conceito peca por ser inviável. De fato, se esta postura for levada ao paroxismo, chegaremos a ponto de comprometer a generalidade e a abstração da lei tributária, pois precisaríamos de normas individuais para aferir a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes não só diante de um imposto, como em consideração ao conjunto de impostos.
>
> Em suma, tentar circunscrever a capacidade contributiva como característica individual, é querer que exista uma lei para cada cidadão; ou seja, que exista uma lei de imposto de renda, outra de IPTU etc., individualmente dimensionadas para cada cidadão, a fim de captar apenas a sua real e efetiva aptidão. Isto é irreal e inviabiliza qualquer análise ou discussão sobre o tema.

c) Capacidade contributiva presumida pela lei - A terceira posição está formulada da seguinte forma: a capacidade contributiva deve atingir o perfil patrimonial de cada indivíduo. Uma vez que não é possível fazer um dimensionamento específico, individual, para cada um, a capacidade contributiva deve ser definida como uma capacidade presumida pela lei. Assim, caberia à lei adotar critérios razoáveis dentro do contexto a que corresponda o imposto, para definir qual seria a capacidade presumida. Em última análise, caberia à lei escolher as manifestações de capacidade contributiva e dimensioná-las.

Desta ótica, dir-se-ia: pode-se sustentar ser essencial que a tributação da renda da pessoa física preveja uma faixa de não tributação (a idéia do mínimo vital). Mas, saber se isto equivale a R$ 1.000,00 ou R$ 2.000,00 por mês, é matéria reservada à lei. Ou seja, a lei irá dizer até que ponto presume-se que o mínimo vital é de R$ 1.000,00 ou R$ 2.000,00 ou até que ponto podem ser estabelecidos limites às deduções dos gastos com educação etc. Como a capacidade contributiva não

pode ser aferida individualmente, e como não pode ser considerada totalmente em abstrato, então a lei, entre estes dois extremos, vai defini-la com base em critérios presuntivos. Presume-se que, abaixo de certo patamar, a receita é para mera subsistência, ou que os gastos escolares não superam a "x" por mês etc.

A crítica que se faz a este critério é que esvazia o conceito pois, reduzindo a capacidade contributiva a um parâmetro livremente estabelecido pela lei, desaparece o sentido material do princípio que fica reduzido a uma expressão formal; com isto, a eficácia jurídica do preceito do § 1º do artigo 145 da CF/88 é despotencializada, pois reconduz o debate à esfera política de elaboração da lei que, por sua vez, não estaria submetida a um crivo material de constitucionalidade..

As três conceituações acima expostas são encontradas na doutrina, principalmente na italiana das décadas de 50, 60 até meados de 70. Na doutrina brasileira clássica, como nos textos de BALEEIRO[24] e de ATALIBA,[25] encontraremos estes conceitos, ou algo muito próximo deles. Porém, nesta, como em outras análises, é muito importante ter em conta as datas em que foram escritos os respectivos textos, pois vão retratar o quadro jurisprudencial e doutrinário existente à sua época, não incorporando, obviamente, os avanços doutrinários e jurisprudenciais ocorridos posteriormente.

d) Capacidade contributiva e pressuposto de fato - A partir de meados da década de 70, como expõe AUGUSTO FANTOZZI,[26] começa a ser formulado um critério de aferição da manifestação de capacidade contributiva, não mais no sentido de disponibilidade financeira, nem de capacidade individual, ou presumida, mas uma noção de capacidade contributiva vinculada ao pressuposto de fato do tributo. Desta nova ótica, haverá manifestação de capacidade contributiva se um determinado fato for indicativo dessa aptidão, e não o inverso. O conceito de capacidade contributiva que, nas três correntes anteriores, era fundamentalmente subjetivo – ligado à pessoa (alguém tem capacidade contributiva) – passa, na doutrina mais moderna, a ser um conceito objetivo: algo indica a existência de capacidade contributiva. Não se trata de "alguém ter", mas de "algo indicar", "manifestar" capacidade contributiva.

Pressuposto de fato, é, basicamente, um dado da realidade econômica ou jurídica como, por exemplo, o ciclo de produção, a renda enquanto acréscimo patrimonial, a propriedade enquanto fato, a celebração de determinado contrato típico etc.

Neste conceito doutrinário, a capacidade contributiva surge atrelada ao pressuposto de fato e existe na medida em que pressupostos de fatos indiquem aptidão de as pessoas poderem contribuir. Com isto, o conceito de capacidade contributiva não deixa de ser um conceito indeterminado, mas isto não significa que se transforme num conceito subjetivo, do tipo "cada cabeça uma sentença". O conceito de capacidade contributiva é um conceito que apresenta certa margem de indefinição, a ser delineada na análise de cada situação e de cada tributo, mas, fundamentalmente, não é algo fora de todo controle, pois está vinculado à noção objetiva de pressuposto de fato.

Desta ótica, não é um conceito meramente formal como o de capacidade presumida, em que a lei prevê o que bem quiser. Capacidade contributiva resultará do que a lei disser e do que se extrair dos princípios e valores constitucionais. Assim é, pois, tendo a Constituição adotado a postura no sentido de instituir um Sistema Tributário, este, por definição, tem de possuir um mínimo de racionalidade, não

[24] *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, 1951, págs. 187 e segs.
[25] *Hipótese de incidência tributária*, 4ª ed. Ed.Rev.Trib., 1990, pág. 142.
[26] *Diritto tributario*, pág. 34.

existindo sistema se não houver um mínimo de ordem e de coerência; não uma coerência absoluta nem uma racionalidade absoluta, mas um mínimo de coerência e um mínimo de racionalidade, sob pena de não se ter mais o Sistema acolhido pela Constituição, mas algo totalmente diferente.

Centrar o debate sobre a capacidade contributiva no pressuposto de fato do imposto era, até poucos anos atrás, a mais consistente formulação sobre o tema.

f) <u>Capacidade contributiva e atuação no mercado</u> – Ocorre que através do Decreto legislativo n. 446 de 1997, foi introduzido na Itália um novo imposto regional sobre atividades produtivas, cujo pressuposto de fato é o "exercício habitual de uma atividade voltada à produção ou à negociação de bens ou à prestação de serviços", o denominado IRAP.[27] Na medida em que o pressuposto de fato do IRAP é, em última análise, apenas "existir uma empresa" esta exigência suscitou o debate constitucional quanto à sua compatibilidade, ou não, com o princípio da capacidade contributiva, pois o imposto incidiria pelo simples fato de existir e atuar no mercado, independente da obtenção de renda.

Este tema foi examinado pela Sentenza n. 156, de 2001, da Corte Constitucional italiana e a exigência em questão foi julgada constitucional e não violadora do princípio da capacidade contributiva, por um lado, porque se admitiu a liberdade de o legislador escolher os fatos indicativos de sua manifestação e, em segundo lugar por que o imposto alcançaria um fato econômico indicativo da aptidão do organizador da atividade econômica e autor das escolhas de alocação dos recursos obtidos com a atuação no mercado.[28]

Esta concepção aponta para um novo conceito de capacidade contributiva, não mais atrelado à renda, mas sim à atuação no mercado e à aptidão de assim obter resultados, o que desloca o referencial do princípio para a participação no processo econômico o que é um conceito novo que merece ser aprofundado. Desta perspectiva, o simples fato de existir como entidade econômica atuante no mercado já seria suficiente para denotar capacidade contributiva e, portanto, sua materialização estaria ligada a um poder de disposição quanto aos recursos assim obtidos, um poder de decisão quanto à sua alocação e não mais um elemento ligado à sua natureza.

Não há dúvida que novas perspectivas de debate se abrem a partir desta concepção de capacidade contributiva ligada ao mercado.

A grande questão que permanece ainda a ser equacionada no Brasil é: na medida em que existem cinco possíveis acepções para o princípio da capacidade contributiva, qual foi consagrada pelo § 1º do artigo 145 da CF/88? Minha opinião caminha na direção da quarta acepção (capacidade contributiva no pressuposto de fato) mas não posso desconsiderar o elemento "poder de decisão no mercado". A tarefa agora é procurar proceder a uma ponderação entre estes dois elementos, de

---

[27] Sobre este imposto e suas características, vide ENRICO DE MITA, *Principi di Diritto* Tributario, Giuffrè, Milano, 1999, págs. 505 e segs.; MARIO LECCISOTTI, *L'IRAP: una riforma fallita?*, no volume "L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano", CEDAM, Padova, 2000, págs. 407; e ISABELLA PANDOLFINI, *IRAP: The Regional Tax on Productive Activities – International Issues*, no Boletim do International Bureau of Fiscal Documentation, julho, 1999, págs. 249 e segs. Para um amplo estudo sobre o IRAP, vide o estudo de PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, publicado como Estratto do volume LXXIV n. 4 de "Diritto e Pratica Tributaria".

[28] É o que se lê no corpo do acórdão: "L'imposta colpisce percio', con carattere di realita', un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacita' di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attivita', e' autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione." Texto obtido no site www.cortecostituzionale.it.

modo a encontrar o ponto de equilíbrio que melhor atenda às múltiplas variáveis e aos diversos valores constitucionalmente consagrados.

BIBLIOGRAFIA

ALBERTO XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, São Paulo, 2001.

ALFREDO AUGUSTO BECKER[1] *Teoria geral do Direito Tributário*, Saraiva, 2ª ed., 1972.

ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, Rio de Janeiro, 1951.

AUGUSTO FANTOZZI, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991.

CELSO BASTOS e CARLOS AYRES DE BRITO, *Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais*, Saraiva, São Paulo, 1982.

CLAUDIO SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, no volume "Dalle costituzioni nazionali alla costitucione europea", Giuffrè, Milano, 2001.
ENRICO DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1984, do período de 1957 a 1983.

--------- *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1999.

FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

--------- *Profili generali*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994.

GERALDO ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, 4ª ed. Rev.Trib., 1990.

GIANFRANCO LORENZON, *L'ambito oggettivo di applicazione*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994.

HUMBERTO ÁVILA, *Teoria dos princípios*, Malheiros, São Paulo, 2ª edição, 2003.

ISABELLA PANDOLFINI, *IRAP: The Regional Tax on Productive Activities – International Issues*, no Boletim do International Bureau of Fiscal Documentation, julho, 1999.

J.J.GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente e vinculação do legislador*, Coimbra Editora, 1994.

JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, Coimbra Editora, Coimbra, 1988.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, Renovar, Rio de Janeiro, 1998, 2ª. edição.

JOSÉ MAURÍCIO CONTI, *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996.

KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, *Justiça fiscal e princípio de capacidade contributiva*, Malheiros, São Paulo, 2002.

LORIS TOSI, *Il requisito di effettività*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994.

MARCIANO SEABRA DE GODÓI, *Justiça, igualdade e Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, 1999.

MARIO LECCISOTTI, *L'IRAP: una riforma fallita?*, no volume "L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano", CEDAM, Padova, 2000.

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Estratto do volume LXXIV n. 4 de "Diritto e Pratica Tributaria".

REGINA HELENA COSTA, *Princípio da capacidade contributiva*, Malheiros Editores, 1993.

RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 8ª edição, Renovar, Rio de Janeiro.

ROBERTO SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., *Introdução ao estudo do Direito*, São Paulo, Atlas, 1988.

VICTOR UCKMAR - *Princípios comuns de Direito constitucional Tributário*, Malheiros, São Paulo, 2ª edição, 1999.

Referência Bibliográfica deste Trabalho:

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

GRECO, Marco Aurélio. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 35, julho/agosto/setembro de 2013. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-35-JULHO-2013-MARCO-AURELIO-GRECO.pdf>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir "x" na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.

2) A REDE - Revista Eletrônica de Direito do Estado - possui registro de Número Internacional Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Numbe*r), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-187X**

3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica de Direito do Estado, acompanhados de foto digital, para o e-mail: rede@direitodoestado.com.br

A REDE publica exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser fornecidos em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho e da qualificação do autor, constando na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.