



CADERNO DE DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Editores-Chefes:

Profa. Dra. Claudia Tannus Gurgel do Amaral

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura

ISSN 2675-0678

<http://www.seer.unirio.br/index.php/cdpp/>

PRINCÍPIO DA IGUALDADE: UMA ANÁLISE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL COMO CRITÉRIO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

PRINCIPLE OF EQUALITY: AN ANALYSIS OF “ABILITY TO PAY” PRINCIPLE IN BRAZIL AS A CRITERION FOR TAX JUSTICE

Fernando Rangel Alvarez dos Santos¹
Raphael Vieira da Fonseca Rocha²

RESUMO: O presente artigo analisar o princípio da capacidade contributiva no Brasil como critério de justiça tributária. Inicialmente, será examinado o conceito e a origem da capacidade contributiva e também serão feitos apontamentos de cunho terminológicos. Na segunda seção, será trabalhada a capacidade contributiva no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, desde a evolução de sua positivação na experiência constitucional nacional até alguns julgados brasileiros responsáveis por concretizá-la no sistema tributário pátrio. Por fim, na última seção, a capacidade contributiva será examinada como um importante critério de justiça tributária. A pesquisa utilizou como fontes a bibliografia nacional e internacional. A pesquisa teve um viés explicativo.

Palavras-chave: Princípios de Direito Tributário; Princípio da Igualdade; Capacidade Contributiva; Justiça Tributária;

ABSTRACT: This article analyzes the principle of contributory capacity in Brazil as a criterion for tax justice. Initially, the concept and origin of the contributory capacity will be examined and terminological notes will also be made. In the second section, the contributory capacity in the scope of the Brazilian legal system will be worked on, from the evolution of its positivization in the national constitutional experience to some Brazilian courts responsible for making it concrete in the Brazilian tax system. Finally, in the last section, the ability to pay will be examined as an important criterion for tax justice. The research used national and international bibliography as sources. The research had an explanatory bias.

Keywords: Tax Principles; Principle of Equality; Principle of “Ability to Pay”; Tax Justice.

¹ Estágio Pós-doutoral (UFF). Doutor em Direito pelo PPGD-UVA. Mestre em Direito Público (Unesa). LL.M. em Direito Corporativo (IBMEC). Especialista em Direito Civil e Processual Civil (Unesa). Graduado em Geografia (UERJ). Graduado em Direito (Instituto Metodista Bennett). Professor universitário (Unifeso). Advogado. Articulista. Palestrante. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8973-7858>. E-mail: frangel2005@gmail.com.

² Doutorando em Direito Internacional (UERJ). Mestre em Direito Internacional (UERJ). Professor e supervisor da Clínica de Direitos do Centro Universitário Serra dos Órgãos (Unifeso). Professor da Universidade do Grande Rio (Unigranrio). Consultor Jurídico. Advogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1415-1323>. E-mail: raphael_rocha_16@hotmail.com.

1. INTRODUÇÃO

A igualdade é um importante valor presente no direito. No âmbito do direito tributário, além do princípio da isonomia, outros estão também albergados sob o manto do valor igualdade³. É nesse contexto que se insere a capacidade contributiva, que ocupa o *status* de um dos princípios norteadores do sistema tributário brasileiro, na busca pela materialização do valor igualdade. A capacidade contributiva não se limita apenas a um parâmetro de isonomia tributária, mas busca alcançar, com efeito, a justiça na tributação.

Diante desse cenário, a presente investigação se propôs a realizar uma análise da capacidade contributiva no Brasil como critério de justiça tributária. Inicialmente será examinado o conceito e a origem da capacidade contributiva e também serão feitos apontamentos de cunho terminológicos. Na segunda seção, será trabalhada a capacidade contributiva no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, desde a evolução de sua positivação na experiência constitucional nacional até alguns julgados brasileiros responsáveis por concretizá-la no sistema tributário pátrio. Por fim, na última seção, a capacidade contributiva será examinada como um importante critério de justiça tributária.

A pesquisa utilizou como fontes: textos legais (normas), internos e estrangeiros; doutrina, bem como jurisprudência.

2. CONCEITO E ORIGEM DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Inicialmente, cabe trazer à baila advertência feita por Marco Aurélio Greco acerca da diferença entre a propositura da definição técnica de capacidade contributiva e a formulação de seu conceito. A primeira tarefa é mais complexa, pois supõe uma classificação, identificação e delimitação que permitam distinguir a figura examinada de outras. Por outro lado, trabalhar o conceito da capacidade contributiva é tarefa mais factível, pois o “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”⁴. Assim, o autor opta pela via de trabalhar o seu conceito.

³ Há uma didática classificação feita por Marcus Abraham dos princípios tributários informantes do ordenamento jurídico brasileiro a partir dos valores que estes materializam ou representam. Tal classificação será trabalhada mais a frente neste artigo. Por ora, importa apenas destacar que o valor igualdade alberga uma série de princípios, tal como a isonomia, capacidade contributiva e progressividade. ABRAHAM (2018. p. 209).

⁴ GRECO (2011, p. 328).

A supramencionada advertência ilustra a complexidade de se trabalhar uma compreensão precisa sobre os alcances teóricos e práticos da capacidade contributiva. Para oferecer uma conceituação inicial, recorre-se ao magistério de José Maurício Conti. Nos dizeres do autor, entende-se como capacidade contributiva a “aptidão para suportar determinada carga tributária”⁵. Greco (2011), examinando o conceito mais elementar de capacidade contributiva, conclui em sentido idêntico⁶.

Ao se observar a capacidade contributiva através do prisma da igualdade, extraem-se duas situações. Para contribuintes que possuam capacidade contributiva igual, a tributação deve ocorrer de forma isonômica. Por outro lado, quando houver diferença na capacidade contributiva, a tributação deverá ocorrer de forma desigual. Espelha, portanto, a máxima da igualdade material no direito tributário.

A capacidade contributiva, atualmente, é vista como verdadeiro princípio informador do sistema tributário brasileiro. Possui tanto uma eficácia positiva, exigindo a elaboração de normas que concretizem esse princípio, bem como uma eficácia negativa, apresentando-se como limitação ao poder de tributar⁷. Em decorrência de sua condição de princípio conformador, ocupa posição de destaque no direito tributário. Greco (2011), todavia, relembra algumas das críticas feitas pela doutrina ao conceito de capacidade contributiva:

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 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 não ter substância própria. [...] Há, também, os que sustentam ser um conceito vazio, porque variaria em função da ideologia ou dos interesses em jogo.⁸

Releva destacar igualmente que não se deve confundir o conceito de capacidade contributiva com capacidade econômica, ainda que sejam utilizados, de uma forma geral, como equivalentes.

⁵ CONTI (1997, p. 36).

⁶ GRECO, **Op. Cit.**, p. 329.

⁷ Registra-se divergência doutrinária acerca da configuração da capacidade contributiva como um princípio geral do sistema tributário e da abrangência de força vinculante. No ordenamento jurídico nacional, parece prevalecer a visão dos defensores da capacidade contributiva não como mera limitação ao poder de tributar, mas como um princípio conformador geral, possuidor de eficácia positiva e negativa no sistema tributário brasileiro.

⁸ GRECO, **Op. Cit.**, p. 329

Para Ives Gandra da Silva Martins, capacidade contributiva é “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”⁹. Em outros termos, sob esse prisma, a capacidade contributiva deriva de uma relação jurídica estabelecida entre fisco e contribuinte. A capacidade econômica, por sua vez, é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder” (em face do poder tributante)¹⁰. É nesse aspecto que há foco na capacidade do contribuinte de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos, sem que destrua sua fonte geradora de riqueza (e futura tributação).

Em sentido complementar, para Francesco Moschetti, a capacidade econômica é uma condição necessária para que haja a capacidade contributiva¹¹. José Maurício Conti, examinando a produção desses autores e de Luigi F. Natoli, destaca a ideia de não tributação do mínimo vital para demonstrar a importância na distinção técnica entre esses conceitos. Ainda que determinado indivíduo seja economicamente capaz, detendo, portanto, renda ou patrimônio (capacidade econômica), se houver o direcionamento dessa renda ou patrimônio apenas para garantir o mínimo vital ao indivíduo, não há capacidade contributiva *in casu*¹².

Conti relembra ainda a expressão capacidade financeira, encontrada nas lições de Agostinho Toffoli Tavolaro, conceito esse mais direcionado ao aspecto da liquidez¹³. Partindo dessa conceituação, Conti oferece um exemplo para ilustrar a diferenciação entre as expressões:

Supor determinado contribuinte, proprietário de um imóvel de alto valor que, por qualquer razão, encontre-se em dificuldades materiais. O Município estabelece um valor legítimo para a cobrança do IPTU. O contribuinte, no entanto, não tem como dispor de recursos para arcar com o tributo. Neste caso, o que vemos é um indivíduo que tem capacidade contributiva, sendo sujeito passivo de uma imposição tributária legítima – haja vista ser proprietário de um bem valioso, que é indicador de riqueza -, e também capacidade econômica, pois, como já mencionado, dispõe de riqueza sob a forma de um imóvel de alto valor. Não tem, no entanto, capacidade financeira, dada a falta absoluta de liquidez para obter recursos com a finalidade de pagar tributos que deve.¹⁴

Destarte, ainda que haja por vezes um tratamento equivalente dos termos apresentados, parece acertada a corrente que prega que há diferenciação entre eles. Tendo-se

⁹ MARTINS (1989, p. 33).

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ MOSCHETTI, 1973, p. 240 *apud* CONTI, **Op. Cit.**, p. 34.

¹² CONTI, José Maurício. **Op. Cit.**, p. 35.

¹³ TAVOLARO, p. 196 *apud* CONTI, **Op. Cit.**, p. 35.

¹⁴ CONTI. **Op. Cit.**, p. 36.

já compreendido as principais facetas da capacidade contributiva, e ciente de seu caráter principiológico no direito tributário contemporâneo, pode-se concluir que, pelo princípio da capacidade contributiva, “cada contribuinte é tributado [...] segundo a sua capacidade de realizar a contribuição. Desta forma, cada contribuinte arca com um ônus tributário mais elevado quanto maior for sua capacidade de suportar este ônus”¹⁵.

Nesse viés, o princípio da capacidade contributiva dialoga com a ideia de sacrifício, trazida autores como Stuart Mill e Seligman. Esse último autor, por exemplo, reconhece que os indivíduos têm diferentes naturezas de necessidades, desde indispensáveis para sua manutenção até ânsias totalmente supérfluas. Se o ônus tributário recai sobre indivíduo que deixa de suprir uma necessidade indispensável, não há dúvidas de que o sacrifício será maior do que na hipótese de recair sobre particular que será privado de uma necessidade supérflua¹⁶.

Além dessa faceta, o mesmo percentual aplicado em um sujeito que recebe salário-mínimo e em outro, milionário, tem efeitos distintos, pois aquele que recebe menos poderá ter um impacto maior em seu orçamento voltado a necessidades básicas. Portanto, pelo princípio da capacidade contributiva, o ônus tributário também precisa levar em consideração o sacrifício infligido ao contribuinte em sua repartição¹⁷.

José Marcos Domingues de Oliveira também divide a capacidade contributiva sob ótica objetiva e subjetiva. A existência por si só da riqueza diz respeito ao caráter absoluto da capacidade contributiva, que funciona como uma espécie de pressuposto da tributação (ótica objetiva). Por outro lado, ao se levar em consideração as condições individuais na definição da parcela da riqueza que será objeto da tributação, tem-se a faceta relativa da capacidade contributiva (ótica subjetiva), que atua como critério de graduação e limite imposto ao tributo¹⁸.

No ordenamento jurídico brasileiro, segundo jurisprudência do STF (veja-se, *v.g.*, RE 406.955-AgR), o princípio da capacidade contributiva é extensível não só aos impostos, mas a outras espécies tributárias¹⁹. Em decorrência da singularidade de cada uma delas, a aplicação

¹⁵ *Idem*, p. 29.

¹⁶ SELIGMAN (1913, p. 247).

¹⁷ Nesse contexto, cabe trazer lição de José Casalta Nabais, no sentido de que apenas ocorrerá uma repartição igualitária da carga fiscal mediante um imposto que submeta todos ao mesmo sacrifício diante do Estado. Em outros termos, todos os indivíduos devem suportar o mesmo sacrifício. NABAIS (2009, p. 452).

¹⁸ OLIVEIRA (1988, p. 36).

¹⁹ Esse tema será melhor explorado na seção seguinte, inclusive quanto aos seus contornos teóricos. Quanto ao julgado, segue ementa, *in verbis*: “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente

da capacidade contributiva aos tributos ocorre de maneira distinta. Dessa forma, a jurisprudência da Corte mais alta do país reforça o papel de princípio conformador do sistema tributário nacional da capacidade contributiva.

Compreendidas já as principais balizas conceituais do princípio da capacidade contributiva, mister agora examinar suas origens. A doutrina reconhece que Adam Smith abriu caminho para sua consolidação²⁰, ao escrever, na clássica obra *A Riqueza das Nações*, que: “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um disfruta, sob a proteção do Estado”²¹. Smith defendia que a observância desse princípio era uma forma de preservar a igualdade na tributação. Mesmo sendo a presente obra um marco para a capacidade contributiva, José Maurício Conti destaca a presença da gênese ideológica do princípio em momentos históricos anteriores.

Dentre esses momentos, o autor cita: I) a existência de um imposto direto em Atenas com categorias que variavam conforme a fortuna do contribuinte; II) o tributo *soberbo* em Roma, que também levava em consideração a fortuna de cada contribuinte; III) a divisão feita pelo teólogo São Tomás de Aquino entre impostos justos e injustos, desde que obedecessem a um critério de averiguar a capacidade do contribuinte; e IV) previsão em Montesquieu e Bentham da ideia de que o imposto deve poupar os recursos dos indivíduos com limitadas capacidades contributivas²². Não se pode deixar de comentar também a contribuição de Rousseau na ideia de progressividade tributária e de não tributação do mínimo existencial²³.

Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, elaborada no contexto pós-revolução francesa, no artigo 13 se estipulou o histórico documento que: *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs*

econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerando este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento”. (BRASIL, 2011)

²⁰ CONTI, *Op. Cit.*, p. 29; LANG, *Op. Cit.*, p. 74.

²¹ SMITH (1985, p. 247).

²² CONTI, *Op. Cit.*, p. 38.

²³ “Jean Jacques Rousseau desenvolveu em seu *Discours sur l'Economie Politique*, de 1755, a ideia da progressividade tributária, que se constrói a partir de uma teoria da equivalência relativa ao uso do patrimônio e da renda. Rousseau vai radicalmente além ao desenvolver este enfoque de teoria do sacrifício: o mínimo existencial deve permanecer livre da tributação: o que for supérfluo poderia, em caso de emergência, ser totalmente extraído por meio da tributação”. LANG, Joachim. *Op. Cit.*, p. 72.

*facultés*²⁴ (g.n.). Posteriormente, o princípio foi positivado no artigo 15 na Constituição Francesa de 1848.

Conti, examinando Carlos Palao Taboada, identifica a divisão entre três momentos históricos de evolução do princípio da capacidade contributiva:

No primeiro deles, a noção de capacidade contributiva surgia apenas como um princípio de justiça, derivado da noção de que os impostos deveriam estar relacionados com a riqueza dos indivíduos. No segundo momento, o princípio já passa a ser considerado como de observância necessária para a realização do conteúdo material do princípio da igualdade, em seu aspecto formal. No terceiro momento, passa a ser compreendido como uma especificação do princípio da igualdade, entendido este não apenas como princípio abstrato e formal, mas com conteúdo econômico determinado.²⁵

No contexto desse terceiro momento, cabe relacionar ainda a importância que os princípios passam a ocupar no direito, em especial após as contribuições de Robert Alexy e Ronald Dworkin²⁶, ao fenômeno da constitucionalização dos demais ramos jurídicos. A constituição, entendida como o ápice do ordenamento jurídico, passa a reter, inclusive via técnica da *interpretação conforme*, os institutos jurídicos pertencentes ao direito civil, penal, tributário, processual civil etc.

Figurativamente, a constituição não ocupa apenas o topo da pirâmide kelseniana, mas passa também a funcionar como um centro gravitacional em torno do qual giram satélites, representados pelas demais searas jurídicas. A constituição, então, representa o centro do ordenamento jurídico, responsável por validar as normas infraconstitucionais e infralegais. Dentre os papéis dos princípios constitucionais, Luís Roberto Barroso destaca o de ser fontes

²⁴ Tradução extraída da seguinte obra: CONTI. **Op. Cit.**, pp. 37-38: “Para manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos; esta contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio”.

²⁵ CONTI. **Op. Cit.**, p. 38.

²⁶ Luís Roberto Barroso sintetiza em ilustre lição a contribuição de ambos os autores para a posição dos princípios no âmbito da Teoria do Direito: “De acordo com Dworkin, princípios são normas que contêm ‘exigências de justiça ou equidade ou alguma outra exigência de moralidade’. Ao contrário das regras, eles não se aplicam na ‘modalidade tudo ou nada’, e em certas circunstâncias podem não prevalecer devido à existência de outras razões ou princípios que apontem para uma direção diferente. Os princípios têm uma ‘dimensão de peso’ e quando eles colidem é necessário considerar a importância específica de cada um deles naquela situação concreta. Para Alexy, os princípios são ‘mandados de otimização’, cuja aplicação varia em diferentes graus, de acordo com o que é fática e juridicamente possível. Portanto, de acordo com a teoria de Alexy, os princípios estão sujeitos à ponderação e à proporcionalidade, e sua pretensão normativa pode ceder, conforme as circunstâncias, a elementos contrapostos”. (BARROSO, 2014, p. 65).

de direitos e deveres, bem como de interpretar as demais regras e princípios do ordenamento jurídico²⁷.

No tópico abaixo, ver-se-á que o princípio da capacidade contributiva no Brasil possui previsão constitucional e a sua posição de destaque no sistema tributário nacional.

3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O primeiro dispositivo constitucional brasileiro que fez referência à capacidade contributiva foi o art. 179, XV, da Constituição Política do Império do Brasil de 1824. Inserido no título 8º da Carta, que versava sobre as garantias dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, previa o dispositivo: “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”²⁸. Na Constituição seguinte, todavia, não houve qualquer menção ao princípio da capacidade.

A Constituição de 1934, seguindo a tendência da Carta de 1891, não fez referência à capacidade contributiva. Merece registro, no entanto, que o art. 128 previu aplicação da regra da progressividade a certos impostos: “Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”. Ato contínuo, na Carta de 1937, novamente não há menção ao princípio examinado.

Na Constituição de 1946, por sua vez, a capacidade contributiva aparece, de forma expressa, em sua integralidade. O artigo 202, inserido no Título IX do texto constitucional (que versava sobre as disposições gerais), estipulou que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Avançando no tempo, foi aprovada a Emenda Constitucional 18/65, revogando expressamente o artigo 202. Marco Aurélio Greco aponta que a revogação do dispositivo “abriu espaço a vários debates a respeito da permanência, ou não, do princípio no novo sistema tributário; alguns sustentando que teria sido suprimida, outros afirmando que ela permaneceria como desdobramento da isonomia”²⁹.

²⁷Idem, p. 66. Nesse contexto, pode-se citar também o princípio da força normativa da Constituição, consolidado em especial na obra *A Força Normativa da Constituição*, de Konrad Hesse. Na aplicação da Constituição, sob uma perspectiva de hermenêutica constitucional, deve ser dada preferência às soluções concretizadoras de suas normas que as tornem mais eficazes e permanentes.

²⁸ Para maior fidelidade ao texto constitucional da época, optou-se por manter a linguagem original presente no dispositivo.

²⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, p. 329

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 01/69 igualmente não fizeram menção expressa ao dispositivo. Clóvis José Ceretta, porém, em dissertação versando sobre a capacidade contributiva, atesta:

[A]lguns doutrinadores entendiam que a capacidade contributiva devia ser respeitada com base no dispositivo que assegurava que a especificação dos direitos e garantias expressos na Constituição não excluía outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.³⁰

Finalmente, na atual Constituição, o princípio da capacidade contributiva foi previsto no artigo 145, §1º, nos seguintes termos:

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.

Uma primeira questão importante do dispositivo é referente à expressão “sempre que possível”. A dúvida que surge é se a expressão se refere ao caráter pessoal dos impostos ou à capacidade econômica do contribuinte. Ives Gandra da Silva Martins posiciona-se em prol da primeira opção, uma vez que nem todos os tributos possuem caráter pessoal³¹. Essa visão está em consonância com uma interpretação histórica e teleológica do texto constitucional, pois, ao se recorrer ao Anteprojeto Constitucional elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais (Comissão Afonso Arinos), a redação prevista para o art. 149 era mais próxima da versão presente na Constituição de 1946.

José Maurício Conti, seguindo entendimento de Américo Lacombe, Alberto Xavier e Hugo de Brito Machado, conclui em sentido semelhante:

A análise da extensa doutrina a respeito do assunto permite concluir ser certo que nem todos os impostos têm caráter pessoal, haja vista a existência de vários impostos em que as características do contribuinte não são previamente conhecidas, de modo que não se pode avaliar suas exatas condições econômicas, como alertaram os autores citados. [...]

Porém, todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar-se ao princípio. Mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos – como a seletividade, por exemplo, que

³⁰ CERETTA (2017, p. 30).

³¹MARTINS, 1989, pp. 76-78 *apud* CERETTA, **Op. Cit.**, p. 32.

tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada.³²

Em uma interpretação sistemática do texto constitucional, pode-se concluir, portanto, que a expressão “sempre que possível” não deve ser interpretada de modo a relativizar o texto constitucional, sob pena de possibilitar a tributação do mínimo vital ou caracterizar o efeito confiscatório, claramente não autorizado pela Constituição de 1988.³³

A capacidade contributiva tem função estruturante do sistema tributário nacional, em decorrência de sua natureza de princípio conformador, nos termos já examinados no tópico acima. Dessa forma, a capacidade contributiva atua como condicionante da ação do Fisco. Ao examinar a expressão “sempre que possível”, prevista no art. 145, §1º, da Constituição de 1988, nesse contexto, Marco Aurélio Greco sintetiza os debates surgidos em três interpretações. A primeira entende que o texto constitucional conteria mera recomendação. A segunda, que o teor do dispositivo impede que a lei infraconstitucional crie um imposto sem levar em consideração a capacidade contributiva (limite negativo). Em uma terceira visão, há a estipulação de um ângulo positivo, “no sentido de o preceito conter a previsão 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 no ‘possível’”³⁴. Para o autor, essa terceira visão é o sentido forte, que busca a máxima eficácia possível ao dispositivo, sendo também defendida por Klaus Tipke e Douglas Yamashita³⁵.

Nesse contexto, é importante destacar que o princípio constitucional que proíbe a tributação com efeitos confiscatórios pode ser considerada uma decorrência lógica da capacidade contributiva, afinal, ao atingir o direito de propriedade do indivíduo sem que preveja indenização para tanto, o valor a ser pago ao fisco acaba por ofender a capacidade do contribuinte.

Um outro tópico importante é acerca da abrangência da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro. Esse princípio se aplica a outras espécies tributárias? Tem incidência sobre tributos vinculados e não vinculados? Em uma leitura apressada do 145, §1º

³²CONTI, **Op. Cit.**, p. 48. Em outro trecho, o autor examina o intuito do constituinte: “A utilização da expressão ‘sempre que possível’ demonstra a intenção do legislador de privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, embora reconhecendo não ser esta meta alcançável sempre, razão pela qual previu a possibilidade de exceções. No entanto, reconheceu o constituinte que os impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor a justiça fiscal, e melhor se adequam ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser preferidos em relação aos impostos de natureza real”. *Idem*, p. 50.

³³ Em contrário: Alcides Jorge Costa citado por Ceretta, **Op. Cit.**, p. 34.

³⁴ GRECO. **Op. Cit.**, p. 339

³⁵ *Ibidem*.

da CRFB/88, nota-se que a Carta Magna faz referência apenas a figura dos impostos. Examinando a doutrina, todavia, parece prevalecer posição no sentido de que a capacidade contributiva deve ser observada nas demais espécies tributárias. Vale citar alguns autores.

José Maurício Conti aponta a existência de controvérsia doutrinária acerca da abrangência do princípio, citando autores como Kiyoshi Harada, Hugo de Brito Machado, Américo Lacombe e Elizabeth Nazar Carraza como defensores de uma aplicação mais restrita, aplicável tão somente em relação aos impostos³⁶. Em sentido contrário, Conti cita autores como, *v.g.*, José Marcos Domingues de Oliveira e Fábio Leopoldo de Oliveira, inclusive fazendo referência ao julgado sobre a progressividade no ICMS incidente sobre tarifa de energia elétrica:

Há inclusive [...] acórdão admitindo a progressividade no ICMS incidente sobre tarifa de energia elétrica, em caso no qual há aumento de alíquota à medida que aumenta o valor a ser cobrado, tendo como fundamento o princípio da capacidade contributiva. A decisão é interessante porque seus fundamentos justificam a cobrança progressiva da referida tarifa. E, sem querer entrar no mérito da discussão sobre o fato de a energia elétrica ser cobrada mediante tarifa ou taxa, por fugir tal discussão ao objeto desta obra, vemos que os fundamentos seriam perfeitamente aplicáveis a casos de cobrança progressiva nas taxas.³⁷

Nesse contexto, conforme já adiantado no tópico acima, cabe lembrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se manifestou que o princípio da capacidade contributiva pode também ser extensível a outras espécies tributárias, em conformidade com a singularidade de cada uma delas (RE 406.955-AgR)³⁸. Em virtude do recorte desta investigação, não será feita uma análise minuciosa obre a aplicação da capacidade

³⁶ Veja-se, por exemplo, seguinte trecho: “No sentido de que o princípio só pode ser aplicado aos impostos, excluindo-se, portanto, outros tributos de seu âmbito de aplicação, encontramos a opinião de renomados estudiosos, como Américo Lacombe, segundo o qual ‘as taxas não podem ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, uma vez que as bases de cálculo a elas inerentes não mensuram um atributo ou algo próprio do sujeito passivo, mas uma atividade do sujeito ativo’. Na sua opinião, portanto, as taxas não se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva, porque a sua cobrança não leva em consideração o sujeito passivo; para a cobrança da taxa, o único fator que deve ser levado em consideração é a atividade do sujeito ativo. Dessa forma, sendo a capacidade contributiva um atributo do sujeito passivo, não há como ser aplicável às taxas”. (CONTI. **Op. Cit.**, p. 60).

³⁷ Segue ementa, *in verbis*: “ICMS – Energia elétrica – Cobrança de tarifa de fornecimento, bem como do respectivo tributo, progressivamente – Admissibilidade – Inexistência de afronta aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Nada há, passível de censura, em cobrar, não só a tarifa pelo fornecimento de energia elétrica, como o respectivo ICMS, progressivamente, pois, é mais do que intuitivo concluir, embora pela exteriorização objetiva de possuir alguém instalações e aparelhos eletrônicos, diversificados, sofisticados e numerosos, tenham também, subjetivamente, maior capacidade contributiva do que outrem, de vida modesta, dispondo, quando muito, de alguns pontos de luz, de uma TV e, se tanto, uma geladeira. A progressividade, pois, seja da tarifa, seja do tributo, não afronta ao princípio da capacidade contributiva, tampouco da isonomia, visto este com lentes próprias, que não lhe confirmam resultado distorcido, igual na desigualdade, por vício de refração”. *Idem*, pp. 61-62.

³⁸ Para acesso à ementa do julgado, vide nota de rodapé de nº 18. (BRASIL, 2011).

contributiva em cada espécie tributária conforme sua peculiaridade. Para exemplificar, todavia, a discussão, cita-se, ao menos, visão de incidência do princípio sobre a contribuição de melhoria.

Clóvis José Ceretta sustenta que, inobstante o princípio da equivalência tenha incidência maior sobre a contribuição de melhoria, não é possível que haja um completo afastamento da capacidade contributiva, afinal será ela responsável por aferir a possibilidade ou não de o sujeito passivo arcar com o ônus tributário. Ceretta cita visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho, no sentido de que, nas taxas e contribuições de melhoria, a capacidade contributiva aplica-se “de forma negativa, ou seja, gera isenções e reduções do tributo para o sujeito passivo” que não seja detentor de capacidade contributiva³⁹. Para ilustrar, é dado o exemplo da isenção em relação à contribuição de melhoria de pessoas humildes cujos imóveis foram beneficiados por uma obra pública, mas que não possuem condição necessária de se sujeitarem ao referido tributo.

Ainda para exemplificar mais a concretização da capacidade contributiva, cita-se trecho de José Maurício Conti, examinando a aplicação dos princípios na classificação proposta por Geraldo Ataliba, em que prevê a existência dos tributos vinculados, cuja cobrança está atrelada à realização de alguma contraprestação estatal, e os não vinculados, não havendo a necessidade da atividade estatal:

[O] princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhes dão os contornos inferior e superior, vindo a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.⁴⁰

A outro giro, registra-se discussão doutrinária acerca da aplicação da capacidade contributiva aos impostos diretos e indiretos. Novamente, em virtude dos limites deste artigo, não se pretende exaurir o assunto ou fazer uma análise mais extensiva. Cita-se, tão somente, trecho de Clóvis José Ceretta, examinando brevemente a controvérsia:

Os impostos ditos diretos são aqueles em que a carga tributária recai sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, que não poderá repassar esse ônus a terceiro. [...] Os impostos indiretos, por seu turno, incidem sobre o consumo, tendo como objetivo a neutralidade do sistema produtivo, ou seja, oneram o consumidor final dos bens, e não a produção dos mesmos. [...] A doutrina diverge quanto à possibilidade de

³⁹ CERETTA. **Op. Cit.**, p. 151.

⁴⁰ CONTI. **Op. Cit.**, p. 65.

aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, havendo quem se posiciona pela aplicabilidade do princípio e quem entende ser o princípio a eles inaplicável.⁴¹

Igualmente, prevalece o entendimento de que todos os impostos são sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, existindo, evidentemente, critérios diferenciados em cada uma das classificações que autorizam a aferição da capacidade contributiva. Nos impostos indiretos, por exemplo, é possível que se recorra à seletividade em função da essencialidade.

Em tal contexto, é importante mencionar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é importante fonte para compreender as concretizações e aplicações práticas do princípio. Inicialmente, cita-se o RE nº 562.045⁴², em relação à aplicação da progressividade das alíquotas do ITCMD, classificado como imposto real:

Destaca-se trecho da decisão da Min. Ellen Gracie no sentido de que, por revelar a atual capacidade contributiva inerente ao acréscimo patrimonial, o imposto sobre transmissão “causa mortis” bem se vocaciona à tributação progressiva. A outro giro, em sede de controle de constitucionalidade concentrado-abstrato, citam-se as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 4697 e 4762⁴³. Ajuizadas pela Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde (CNTS), esteve em discussão a constitucionalidade da Lei nº 12.514/2011, na parte que instituiu valores máximos para as anuidades.

O Min. Edson Fachin, em seu voto, destacou que a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, em conformidade com a capacidade contributiva do indivíduo. Dessa forma, para o Ministro, a progressividade e a capacidade contributiva operam como fundamentos normativos do sistema tributário nacional. Ainda que se registre voto-vista no julgado, da lavra do Min. Marco Aurélio, pela inconstitucionalidade dos dispositivos questionados, a maioria dos ministros acompanharam o posicionamento proferido pelo relator. Nesse sentido, registra-se concordância sobre o fato de ter ocorrido respeito à capacidade contributiva *in casu*. Com base nesse fundamento e em outras questões jurídicas

⁴¹ CONTI. **Op. Cit.**, p. 65.

⁴² “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, §1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.” (BRASIL, 2013).

⁴³ STF, **ADIs nºs 4697 e 4762**, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 06.10.2016 e publicado em 30.03.2017.

discutidas no caso, o julgamento foi encerrando, sendo confirmada a constitucionalidade da legislação questionada.

Por fim, no âmbito do IPTU, cabe trazer à baila o AI 583.636-MS⁴⁴, em que ficou decidido que a adequação do tributo em conformidade com a capacidade contributiva não é obtida apenas mediante alteração de alíquotas, mas também mediante o escalonamento das bases de cálculo. Veja-se, *in verbis*, ementa da decisão:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMÓVEL TERRITORIAL E URBANA. IPTU. PROGRESSIVIDADE. ALÍQUOTA ÚNICA. VARIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONFORME A ESSENCIALIDADE OU A FRIVOLIDADE DO BEM (TIPO DE IMÓVEL PRECÁRIO, POPULAR, MÉDIO, FINO E LUXO). ÍNDICE PRÓPRIO PARA MENSURAR A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DAR DIMENSÃO EXTRAFISCAL À EXCAÇÃO. UTILIZAÇÃO ANTES DA EC 29/2000. IMPOSSIBILIDADE.

1. Esta Corte interpretou os arts. 145. §1º, 156, §1º e 182, §§2º ao 4º da Constituição, na redação anterior à Emenda Constitucional 29/2000, para ficar que a utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana – IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade, atendidos os requisitos estabelecidos em Plano Diretor compatível com a lei federal (cf. o RE 394.010-Agr, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 28.11.2004 e o RE 153.771, red. p/ acórdão min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 05.09.1997. Súmula 668/STF.

2. O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota. O escalonamento da base de cálculo por ter o mesmo efeito.

3. Ao associar o tipo de construção (precário, popular, médio, fino e luxo) ao escalonamento crescente da avaliação do valor venal do imóvel, a Lei 3.326/1996 do Município de Campo Grande passou a graduar o valor do tributo de acordo com índice hábil à mensuração da frivolidade ou essencialidade do bem, além de lhe conferir mais matizes para definição da capacidade contributiva. Impossibilidade, nos termos do texto constitucional anterior à inovação trazida pela EC 29/2000.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Verifica-se que houve a citação da Súmula nº 668 pelo ministro no voto, no sentido de que “é inconstitucional lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Sinteticamente, antes da alteração promovida pela EC 29/2000, havia a possibilidade apenas da aplicação a este tributo da progressividade extrafiscal, com finalidade de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Já a progressividade fiscal, estabelecida unicamente com base no valor do imóvel, foi

⁴⁴ (BRASIL, 2010).

prevista após o advento da EC 29/2000⁴⁵. Portanto, apenas após a vinda da alteração constitucional é que seria possível a aplicação da progressividade fiscal para o IPTU.

Registra-se, ainda, a existência da Súmula nº 656 do STF, no sentido de que “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão intervivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”. Com base nos julgados examinados acima (RE 562.045 e ADIs nºs 4697 e 4762), é possível sustentar que o Pretório Excelso parece demonstrar alteração de entendimento. Todavia, não será possível adentrar nessa discussão, uma vez que não é o objetivo deste artigo exaurir a posição do Supremo Tribunal brasileiro, mas tão somente ilustrar a concretização do princípio da capacidade contributiva na prática judiciária mediante citação de alguns julgados importantes.

Dessa forma, conclui-se que, no Brasil, o princípio da capacidade contributiva atua como verdadeiro princípio conformador do sistema tributário nacional, sendo aplicável a todas as espécies tributárias, de acordo com a peculiaridade de cada uma delas. Igualmente, pela natureza da capacidade contributiva no país, deve-se interpretar o princípio de forma a lhe conferir a maior eficácia possível. Compreendido sua abrangência e aplicação no ordenamento jurídico nacional, cabe agora examiná-lo no direito comparado.

4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CRITÉRIO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O Estado, em sua conformação atual, por não deter todos os meios de produção, acaba por necessitar de recursos financeiros para realizar os fins a que se destina. No Brasil, por exemplo, o art. 3º da Constituição Federal de 1988 prevê os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, destacando-se, por exemplo, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I) e a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso II). Além disso, em virtude da dimensão objetiva e irradiante dos direitos fundamentais, o Estado Democrático de Direito se vê obrigado a prever políticas voltadas à sua implementação.

Para realização de todas essas atividades e políticas é necessário que ocorra o financiamento do Estado, sendo necessária, portanto, a arrecadação tributária. Não se pretende neste texto adentrar nas divergências doutrinárias acerca da fundamentação do poder de

⁴⁵ Veja-se atual redação do art. 156, §1º, da CRFB/88: “Art. 156 [...] §1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I [propriedade predial e territorial urbana] poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

tributar, bastando mencionar a vertente que aponta que a tributação fornece os meios para realização de direitos fundamentais:

[A] tributação fornece os meios para a realização dos direitos fundamentais, e, assim, pagar tributo, não seria simplesmente um sacrifício, mas sim um dever fundamental, a contribuir com o Estado no cumprimento de suas atividades no interesse de todos os cidadãos. Dessa forma, o Direito Tributário além de envolver a relação cidadão/Estado, abarcaria também a relação dos cidadãos uns com os outros, formando um verdadeiro Direito da coletividade⁴⁶.

José Casalta Nabais já havia dedicado uma obra voltada ao dever fundamental de pagar impostos⁴⁷. A questão que se coloca no contexto da importância da arrecadação tributária é sobre os critérios utilizados para definir sua incidência e demais fatores. Em outros termos, o que define algo como justo e o que significa a expressão justiça tributária? Segundo Ricardo Lobo Torres, a justiça tributária “compreende o processo sobre o justo na cobrança dos impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios”⁴⁸. O conceito é absorvido pela expressão justiça orçamentária, que o transcende. Esta última é entendida como:

A ideia vinculada à vertente da receita e que se consubstancia em princípios como o da capacidade contributiva. Também incorpora, sem com elas se confundir, as considerações de justiça das políticas sociais e econômicas e dos gastos do Estado. A justiça orçamentária deve expressar os dois lados da mesma ideia, em síntese própria: *a justiça das receitas e dos gastos públicos*. É justiça processual, pois o orçamento existe *in fieri*, sendo instrumental e refazendo-se anualmente para sintetizar a vida financeira do Estado. [...] Em decorrência de sua natureza processual, a justiça orçamentária não tem um fim em si mesmo, senão serve de veículo para alcançara a *justiça política, social e econômica*⁴⁹.

Ainda do ponto de vista terminológico, tem-se o termo *justiça fiscal* que abrange três vertentes: I) justiça orçamentária; II) justiça tributária; III) justiça financeira propriamente dita (voltada para transferências intergovernamentais e subvenções econômicas e sociais).

Nota-se, portanto, que o autor entende que a desigualdade só será justa se trazer vantagens aos indivíduos. Trecho este que, inclusive, que possui certas conotações

⁴⁶ CUNHA (2016, p. 85). O autor, no trecho destacado, faz referências à seguinte obra: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 15.

⁴⁷ Veja-se: (NABAIS, 2009).

⁴⁸ (TORRES, 2005. p. 122).

⁴⁹ *Ibidem*.

utilitaristas. Ricardo Lobo Torres examina as instituições políticas e jurídicas estudadas por John Rawls⁵⁰ após este autor amadurecer os pontos cardeais de sua teoria:

[Rawls] Observa que a liberdade de consciência e a igual oportunidade necessitam de um sistema educacional subsidiado pelo governo, que também deve garantir um mínimo social às famílias, efetuando pagamentos especiais aos doentes e aos desempregados e suplementando os rendimentos baixos (imposto de renda negativo). Para tais objetivos as instituições governamentais podem ser divididas em quatro ramos (Rawls denota aqui a influência recebida do financeiro americano Richard Musgrave). O primeiro, que é o da alocação (*allocation branch*), visa manter competitivo o sistema de preços, inclusive pela criação de impostos e subsídios e pelas mudanças na definição dos direitos de propriedade. O segundo, o da estabilização (*stabilization branch*), é o responsável pelo emprego para quem queira trabalhar e pelas demandas sobre as finanças. Esses dois ramos mantêm a eficiência da economia de mercado. O terceiro ramo, o das transferências governamentais (*transfer branch*), cuida de garantir o mínimo social, transferindo para certas camadas da população os recursos básicos que serão complementados pelos salários e pelos mercados, ao revés de providenciar a própria lei o padrão da justiça distributiva (imposto *causa mortis*, imposto sobre a renda consumida – *expenditure tax*). Rawls acrescenta um quinto ramo, que já não expressa um princípio de justiça, mas de benefício (utilidade), que é o da troca (*exchange branch*), com a incumbência de zelar no sentido de que as despesas públicas contêm sempre com a cobertura das receitas correspondentes, pelo menos aproximadamente⁵¹.

Percebe-se, assim, que o autor endereça propostas para a justiça distributiva em sua teoria. Ainda segundo Lobo Torres, a justiça fiscal é considerada como uma das possibilidades mais concretas da justiça política, momento em que o Estado diminui a regulação da economia, passando a promover a redistribuições de renda através de suas instituições políticas e princípios constitucionais⁵². Assim, em sua visão, é o melhor instrumental para a realização da redistribuição de rendas. A justiça tributária, por sua vez, nesse contexto, é a justiça distributiva por excelência.

Não é o objetivo deste estudo fazer uma análise extensiva acerca das teorias da justiça, mas apenas demonstrar que as noções de igualdade e de equidade são essenciais para que se

⁵⁰ Inicialmente, esclarece-se que não se pretendeu aduzir que a teoria de Rawls é utilitarista, mas apegadas que, nesse trecho, possui algumas conotações utilitaristas. Ademais, informa-se que, em momento anterior, considerações utilitaristas foram utilizadas pelos positivistas do século XIX para analisar o tributo, com especial destaque para as teorias de Jeremy Bentham e John Stuart Mill. Michael Sandel sintetiza os principais nortes da teoria utilitarista de Bentham: “O utilitarismo procura mostrar-se como uma ciência de moralidade baseada na quantificação, na agregação e no cômputo geral da felicidade. Ele pesa as preferências sem as julgar. As preferências de todos têm o mesmo peso. Essa proposta de não julgamento é a origem de grande parte de seu atrativo. E a promessa de tornar a escolha moral uma ciência grande parte do raciocínio econômico contemporâneo. Para agregar valores, no entanto, é necessário pesá-los todos em uma única balança, como se tivessem todos a mesma natureza. A ideia de Bentham sobre a utilidade nos oferece essa moeda comum”. (SANDEL, 2012. p. 55).

⁵¹ TORRES. **Op. Cit.** pp. 137-138.

⁵² *Ibidem*, p. 136.

tenha um sistema tributário adequado. Em outros termos, a igualdade é um importante valor a ser considerado ao se refletir sobre a justiça tributária.

Portanto, ao se concretizar a igualdade, está-se, na verdade, dando-se eficácia a um critério de justiça tributária. No ordenamento jurídico brasileiro não é diferente. A igualdade é um importante valor previsto na Constituição, na condição de princípio fundamental. Ao se examinar os princípios tributários informantes do ordenamento jurídico brasileiro, sustenta-se a análise, conforme a classificação de Marcus Abraham a partir dos valores jurídicos que estes materializam ou representam. O autor propõe a seguinte divisão: I) princípios estruturais; II) princípios de segurança jurídica; III) princípios de igualdade; e IV) princípios de liberdade⁵³.

Segundo o citado autor, os princípios estruturais são os responsáveis por estabelecerem a estrutura normativo-tributária do Estado Brasileiro, ao passo que os princípios de segurança jurídica, indicam a “previsibilidade e estabilidade das normas jurídicas e de seus efeitos estabelecendo a certeza no direito”⁵⁴. Os princípios de liberdade, por sua vez, concretizam normas voltadas a esse valor como, por exemplo, o princípio da liberdade de tráfego e a proibição do confisco. O mais relevante para fins deste estudo são os princípios de igualdade. Veja-se, *in verbis*:

Os *Princípios de Igualdade* se dividem em: a) *Princípio da Isonomia* (art. 150, II, CR/88) – veda a tributação desigual entre os que se encontrem em situação semelhante; b) *Princípio da Capacidade Contributiva* (art. 145, §1º, CF/88) – a tributação deve ser feita de acordo com as condições econômica do contribuinte. c) *Princípio da Progressividade* (art. 153, §2º, I e 156, §1º, CF/88) – indica que a incidência do tributo deve ser crescente ou decrescente em função da sua base de cálculo, que será parametrizada conforme a capacidade contributiva; d) *Princípio da Seletividade* – a carga fiscal do tributo deve variar conforme a essencialidade do bem sobre o qual recai (art. 153, §3º, I, e 155, §2º, III, CF/88); e) *Princípio da Não Cumulatividade* (arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, CF/88) – permite que cada contribuinte na mesma cadeia econômica seja tributado apenas pela sua parcela financeira e não pelo valor total, através dos mecanismos de compensação; f) *Princípio da Solidariedade* (arts. 1º, 3º, 170 e 195, CF/88) – indica que todos os cidadãos brasileiros devem contribuir para as despesas coletivas do Estado, para que se possa construir uma sociedade livre, justa e solidária, desenvolver o país, acabar com a pobreza e a marginalização e minimizar as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos.⁵⁵

Percebe-se, assim, que a capacidade contributiva é um dos princípios albergados sob o manto do valor da igualdade, em conjunto com outros com os quais possui íntima relação (ex: princípio da progressividade). A capacidade contributiva vincula-se, com efeito, à ideia de

⁵³ (ABRAHAM, 2018. p. 209).

⁵⁴ *Ibidem*, p. 210.

⁵⁵ *Idem*.

uma igualdade material, ao seguir a máxima de que indivíduos desiguais merecerem tratamentos diferentes.

Pelo exposto, conclui-se que a capacidade contributiva, por ser um princípio que concretiza o valor da igualdade, é considerada um importante critério que deve ser levado em consideração ao refletir sobre a justiça tributária. Ademais, a capacidade contributiva é necessária na definição das bases de um sistema jurídico tributário adequado.

Finalmente, vale ressaltar que o valor da igualdade, previsto como direito fundamental na Constituição Federal de 1988, englobando, portanto, a capacidade contributiva, possui como destinatário tanto o Poder Legislativo, detentor da função típica de criação das leis, como os Poderes Executivo e Judiciário, voltados principalmente para aplicação desta lei. Nesse sentido, a jurisprudência brasileira, como se viu neste estudo, tem um papel ativo na concretização da capacidade contributiva, concedendo-lhe maior eficácia no Brasil.

5. CONCLUSÃO

Ao longo do presente artigo, analisou-se a capacidade contributiva como importante critério de justiça tributária.

Viu-se que, no Brasil, o princípio da capacidade contributiva atua como verdadeiro princípio conformador do sistema tributário nacional, sendo aplicável a todas as espécies tributárias, de acordo com a peculiaridade de cada uma delas. Pela natureza da capacidade contributiva no país, deve-se interpretar o princípio de forma a lhe conferir a maior eficácia possível. A jurisprudência pátria, por sua vez, exerce um papel ativo em sua consolidação e concretização.

Finalmente, em decorrência de seu papel no âmbito do direito tributário, e por estar albergada sob o manto do valor da igualdade, a capacidade tributária é um importante critério que deve ser levado em consideração ao refletir sobre a justiça tributária, sendo necessária na definição das bases de um sistema jurídico tributário adequado.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Valores e princípios jurídicos no Direito Tributário e Financeiro**. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coord.). **Princípios de Direito Público**: ênfase em Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (Constituição de 1824)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (Constituição de 1891)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1937)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Constituição da República Federativa do Brasil (Constituição de 1967)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Emenda Constitucional nº 01/69 (Constituição de 1969)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

_____, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05.12.2020.

BRASIL, República Federativa do. **Supremo Tribunal Federal, RE 406.955-AgR**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 04.10.2011 e publicado em 21.10.2011.

_____. **Supremo Tribunal Federal, RE 562.045/RS**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 06.02.2013 e publicado em 27.11.2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal, ADIs nºs 4697 e 4762**, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 06.10.2016 e publicado em 30.03.2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal, AI nº 583.636-AgR/MS**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06.04.2010 e publicado em 30.04.2010.

CERETTA, Clóvis José. **Princípio da Capacidade Contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias**. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da PUC-RS. Porto Alegre: 2017.

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

CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da PUC Minas Serro**. 13, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

LANG, Joachim. Justiça Fiscal e Globalização. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 24, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. In Caderno de Pesquisas Tributárias 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio dela capacità contributiva**. Padova, Ed. CADEM, 1973, p. 240 *apud* CONTI. **Op. Cit.**, 1997.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro, Renovar, 1988.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2009.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Nova Cultura, v. II, 1985.

SELIGMAN, Edwin R. A. **El impuesto progresivo. En la teoría y en la práctica**. Madri: Librería General de Victoriano Suárez. 1913.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, p. 196 *apud* CONTI, José Maurício. **Op. Cit.**, 1997.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002 *apud* CERETTA. **Op. Cit.**, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.