

A NATUREZA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA¹

Alessandro Antonio Passari²

Mestrando em Direito - UFPR;

Especialista em Direito Tributário - PUC-SP;

Bacharel em Direito - PUC-SP;

Bacharel em Física - USP

RESUMO: Este trabalho tem como objetivo oferecer uma nova proposta quanto à natureza da capacidade contributiva, frequentemente qualificada como um subprincípio do princípio da igualdade ou como um princípio autônomo. O que iremos propor é que a capacidade contributiva não é nem uma coisa nem outra, mas sim o valor “justiça” pensado na área fiscal, ou seja, é apenas um conceito auxiliar que facilita a exposição do direito. Assim, os direitos e deveres que geralmente a doutrina atribui como decorrentes do princípio da capacidade contributiva, em verdade, já existem, sendo prescindível mencionar este princípio. Este novo enfoque sobre a natureza da capacidade contributiva evita confusões conceituais recorrentes na doutrina, como o exemplo das taxas do qual trataremos neste trabalho.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade Contributiva. Natureza. Princípio. Valor.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Capacidade contributiva como valor 3 De como a capacidade contributiva se diferencia do princípio da igualdade 4 O conceito de capacidade contributiva como conceito auxiliar 5 O conceito de capacidade contributiva 6 Direitos e deveres envolvidos no conceito de capacidade contributiva 6.1 Pressuposto da tributação 6.2 Vedação ao confisco 6.2.1 A dignidade da pessoa humana 6.2.2 O direito à liberdade, o direito de propriedade, o direito ao trabalho e o direito à livre iniciativa econômica 6.3 Tributação progressiva e o direito de não sofrer discriminações arbitrárias 6.3.1 Justificação da progressividade 7 Situações nas quais a condição econômica do contribuinte não é o fator discriminador para se fazer valer a igualdade tributária 7.1 Extrafiscalidade (limites de fundamentação e limites de aplicação) 7.2 Natureza do tributo 7.2.1 Impostos indiretos 7.2.2 Contribuições de melhoria 7.2.3 Taxas 8 Taxas e a confusão conceitual que a qualificação da capacidade contributiva como princípio acarreta 9 Voltando ao conceito de capacidade contributiva 10 Considerações finais

1 Introdução

A ideia de capacidade contributiva é algo que remonta à Antiguidade. Diz-se que sua origem é anterior à Ciência das Finanças (GIARDINA, 1961, p. 9), confundindo-se com a ideia de justiça fiscal (CONTI, 1997, p. 37) e ao próprio surgimento do tributo (COSTA, 1996, p. 15). No Egito Antigo e na Grécia Antiga, o tema “capacidade contributiva” já era, de alguma forma, presente. Não passou despercebido na Idade Média, na Idade Moderna, e, em nossos tempos, é tema que ainda causa divergências.³

¹ Enviado em 10/4, aprovado em 24/5 e aceito em 14/6/2010.

² E-mail: alepassari@yahoo.com.br .

³ Para uma referência histórica do tema, as obras citadas são um bom começo.

A dificuldade em se entender o que seja capacidade contributiva e seu âmbito de aplicação está no fato de ela estar na base⁴ de qualquer sistema tributário, pelo menos no sistema tributário de qualquer povo civilizado que tenha anseios mínimos de justiça. Como em qualquer elaboração teórica, aquilo que é base geralmente é o mais difícil de se entender. Isso ocorre em qualquer ciência, mesmo na Física e na Matemática, cite-se, por exemplo, o 5º Postulado de Euclides.⁵

Este trabalho tem como objetivo dar uma nova proposta quanto à natureza da capacidade contributiva, explicitar os direitos e deveres envolvidos no conceito de capacidade contributiva e, com isso, colaborar para diminuir as divergências quanto ao tema.

2 Capacidade contributiva como valor

Nas últimas décadas, a doutrina majoritária, seja nacional ou estrangeira, tem buscado derivar a capacidade contributiva do princípio da igualdade. Chegam a dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio do princípio da igualdade. Há também os que defendem ser a capacidade contributiva um princípio autônomo.

A tese que defenderemos é que a capacidade contributiva não é um subprincípio do princípio da igualdade, tampouco um princípio autônomo. Capacidade contributiva é um valor: em verdade, é o próprio valor justiça pensado na área fiscal. Ou seja, dizer que houve respeito à capacidade contributiva é outra forma de dizer que houve respeito à justiça fiscal em algum grau. Cabe aqui uma observação, coma já advertia Becker (1963, p. 439): a expressão “capacidade contributiva” tomada em si mesma, sem alguma outra especificação, significa apenas a possibilidade de suportar o ônus tributário. Quando nos referimos à essa expressão estamos nos referindo à ideia majoritária na doutrina de que seria a aptidão do indivíduo, como sujeito passivo de uma obrigação cujo objeto é o pagamento do tributo, de suportar a carga tributária, sem que o cumprimento desta obrigação prejudique suas condições mínimas de existência, tenha efeitos confiscatórios ou afete o trabalho e a livre iniciativa.⁶

Ao falar de valores, temos em conta a distinção feita por Robert Alexy quanto ao caráter deontológico dos princípios e o caráter axiológico dos valores (ÁVILA, 1999). Os valores não determinam aquilo que *deve ser*, mas apenas o que *é melhor*. Assim, os juízes não podem fundamentar suas decisões só com base em valores. Sem a intermediação dos princípios, os valores não se concretizam na ordem jurídica, “os valores são destituídos de eficácia imediata” (TORRES, 2005, p. 22). Exemplos de valores dos quais os princípios constitucionais decorrem são “justiça”, “liberdade”, “segurança” e “solidariedade” (ibid., p. 23).

⁴ Ou seja, o que serve de fundamento ou apoio.

⁵ Nas considerações finais deste artigo, faremos uma comparação interessante entre o que ocorreu com o 5º Postulado de Euclides e o que ocorre hoje com o conceito de capacidade contributiva.

⁶ O conceito de capacidade contributiva será mais bem discutido no item 4.

Ao afirmarmos que capacidade contributiva é valor, e não princípio, pode parecer que estamos enfraquecendo sua eficácia. Entretanto, a eficácia do respeito à capacidade contributiva não é diminuída se prestarmos atenção a algumas coisas. Independentemente de qualquer discussão teórica entre a relação do Direito com o valor “justiça”, este está positivado em nosso ordenamento – sendo, conforme o artigo 3º da Constituição, objetivo da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária. Assim, “a atividade de imposição tributária, como de resto todas as demais atividades estatais, devem ser dirigidas para o atingimento dos objetivos fundamentais elencados no artigo 3º da Constituição Federal” (PONTES, 2000, p. 104). O destinatário da norma citada é tanto o legislador quanto o juiz. É de se esperar que todo o ordenamento jurídico tenha sido construído tendo em conta estes objetivos; e é dever do juiz, em seu ato interpretativo, lev-los em conta. Sendo a capacidade contributiva, como afirmamos, o próprio valor “justiça” pensado na área tributária, há de se esperar que as normas tributárias se constituam em um conjunto de direitos e deveres que têm como pressuposto esse valor. E é isto o que exatamente ocorre, conforme pretendemos demonstrar ao tratarmos dos direitos e deveres envolvidos no conceito de capacidade contributiva (item 5). Dessa forma, a menção à capacidade contributiva é prescindível, uma vez que o conjunto das normas tributárias já a pressupõe.

Note-se que, com o que foi dito, já está implícita uma afirmação forte: a ideia de capacidade contributiva permeia todo o sistema tributário. Assim, no contexto que adotamos, não tem sentido falar em aplicação parcial do *princípio*⁷ da capacidade contributiva, ou em não aplicação do *princípio* da capacidade contributiva em algumas situações – por exemplo, no caso dos tributos vinculados ou dos tributos extrafiscais – o respeito à capacidade contributiva deve valer em qualquer situação. No entanto, sendo um valor concretizado em direitos e deveres postos pelo conjunto das normas jurídicas (tributárias e não tributárias), o respeito à capacidade contributiva dar-se-á de forma diferente conforme os direitos e deveres envolvidos no tributo em questão. O interessante é notar que, quando um autor geralmente fala em aplicação total do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos, outro fala em aplicação parcial do *princípio* da capacidade contributiva a determinado tributo, e outro em não aplicação do *princípio* da capacidade contributiva a determinado tributo. Os autores, às vezes, nem estão divergindo quanto aos efeitos do que querem dizer, já que, quanto aos direitos e deveres imposto pelo conjunto das normas na situação em debate, concordam entre si.⁸ Este é mais um motivo para preferirmos não qualificar a capacidade contributiva como um princípio. Uma vez que o respeito à capacidade contributiva ocorrerá de diferentes formas conforme o tributo envolvido, não chamá-la de princípio evita esse tipo de confusão conceitual.

⁷ Usamos aqui o termo “princípio” só para fazer referência a uma expressão geralmente usada pela doutrina.

⁸ No Item 7, daremos um exemplo desta situação.

Este trabalho não pretende definir o que é princípio, uma tarefa por demais complexa: “Chega-se mesmo a afirmar que haveria quase tantas definições de princípios quantos são os autores que sobre eles escrevem” (ÁVILA, 1999, p. 154). Para efeitos deste artigo, basta considerar-se que parece ser unânime ao se falar de princípios: que eles apresentam uma certa generalidade, representam ou concretizam valores sociais e servem como vetores para soluções interpretativas. A construção que aqui faremos dos direitos e deveres envolvidos no conceito de capacidade contributiva poderia muito bem conduzir à qualificação da capacidade contributiva à categoria de princípio, dada à diversidade de definições dadas ao que se chama de princípio. Porém, uma vez que, como tentaremos demonstrar, capacidade contributiva é apenas um conceito auxiliar que ajuda na exposição do direito, pensamos que é mais adequado não qualificar a capacidade contributiva como um princípio. Boa prática em ciência é a utilização da chamada “navalha de Ockham”:⁹ não multiplicar a existência dos entes além do necessário.

A seguir, trataremos de como a capacidade contributiva diferencia-se do princípio da igualdade. Talvez com este argumento fique mais clara a razão pela qual acreditamos que a capacidade contributiva parece ter mais natureza de valor do que de princípio.

3 De como a capacidade contributiva se diferencia do princípio da igualdade

Em primeiro lugar, cabe esclarecer nossa proposta. Queremos contrastar capacidade contributiva com o princípio da igualdade. Para tanto, entendemos capacidade contributiva como a aptidão do indivíduo – enquanto sujeito passivo de uma obrigação cujo objeto é o pagamento do tributo – de suportar a carga tributária, sem que o cumprimento desta obrigação prejudique suas condições mínimas de existência, tenha efeitos confiscatórios ou afete o trabalho e a livre iniciativa. Entendemos princípio da igualdade como a exigência de não se fazer discriminações arbitrárias. Ou seja, conforme o princípio da igualdade, deve-se tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de sua desigualdade, sendo que o que determinará quem é igual ou desigual será um critério previsto constitucionalmente e que tenha pertinência com a finalidade eleita para fazer a discriminação.

Note que a capacidade contributiva comporta aspectos que, pelo menos no plano abstrato-teórico, sem referir-se a alguma sociedade, a igualdade não comporta, como os direitos à propriedade, à dignidade da pessoa humana, ao trabalho e à livre iniciativa. Seguem dois exemplos hipotéticos para deixar este pensamento mais claro.

Suponha-se um Estado socialista híbrido, no qual convivem a propriedade privada e a propriedade coletiva. A propriedade privada é permitida somente em certos limites, sem que se prejudique o ideal maior de economia planificada: os meios de produção

⁹ Raciocínio atribuído ao pensador inglês William de Ockham (século XIV). Resumidamente, entre duas ou mais teorias que expliquem um fenômeno, deve-se escolher a mais simples: a que implique o menor número de premissas assumidas e o menor número de entidades. Ideia muito utilizada entre físicos, matemáticos e economistas, porém, infelizmente, pouco utilizada entre juristas.

devem ser majoritariamente públicos ou coletivos. Nesta sociedade, o confisco – entendido como óbices aos direitos de propriedade, ao trabalho e à livre iniciativa – é uma prática perfeitamente admissível se for para garantir este ideal. Imagine que, neste Estado, uma vez que existe a propriedade privada, haja um sistema tributário, estruturado de tal forma a ajudar a impedir que a propriedade privada dos meios de produção se torne majoritária. Dessa forma, é perfeitamente possível imaginar que esta sociedade possa ter um sistema tributário no qual haja tributos com efeitos confiscatórios, e que isso seja considerado de acordo com os ideais que tal sociedade defende. Assim, uma vez que as atividades de um cidadão deste Estado se subsumam à hipótese prevista em determinado tributo, este cidadão ficará submetido ao pagamento de um tributo com efeitos confiscatórios, e não haverá ofensa ao princípio da igualdade, já que a hipótese é prevista para todos. Note-se que o princípio da igualdade, por si só, não garante os direitos à propriedade, ao trabalho e à livre iniciativa. Para que o princípio da igualdade garanta esses direitos, é preciso uma referência a mais, uma referência aos ideais defendidos pelo Estado.

Tomemos outra hipótese. Suponha um Estado ditatorial, que até possua uma Constituição, a qual tome o valor “segurança” como o valor principal, ameaças externas e contra manifestações internas violentas. Imagine-se que, neste Estado, haja um sistema tributário excessivo, que tira a riqueza do povo, prejudica o trabalho e a livre iniciativa. Imagine que, neste sistema, até haja previsão da progressividade, de forma a fazer um tratamento efetivamente diferenciado entre os que detêm mais ou menos riqueza. Nada impede em pensar que esse sistema tributário seja estruturado de forma a proteger perfeitamente o princípio da igualdade.¹⁰ Os cidadãos desse Estado podem até sentir que o sistema tributário ao qual estão submetidos é injusto; porém, e o que é de grande importância, o sentimento de injustiça não decorre do fato de os cidadãos acharem que estão sendo tratados de forma desigual injustamente, mas pelo fato de acharem que a tributação é além do necessário. Os cidadãos até podem reclamar que os gastos militares são excessivos e que a tributação poderia ser diminuída. Porém, uma vez que neste Estado a justiça é valor secundário frente à segurança, o governo ditador pode justificar-se, afirmando que esses gastos são necessários, uma vez que nunca se sabe quando o país vai entrar em guerra externa ou em guerra civil.

É óbvio que uma situação como esta é inadmissível pelos ideais de justiça fiscal dos Estados democráticos contemporâneos. Porém, este exemplo hipotético serve para ilustrar uma coisa: é possível haver igualdade sem justiça fiscal; porém, não é possível haver justiça fiscal sem igualdade. A igualdade é uma condição para que haja a justiça fiscal, mas não se confunde com a própria justiça fiscal. Ou seja, a igualdade é um instrumento necessário para se atingir a justiça fiscal. Já com a capacidade contributiva,

¹⁰ Nota-se, pelo critério capacidade de contribuir, que todos são prejudicados na medida respectiva de sua capacidade de contribuir, uma vez que o sistema prevê a progressividade.

isso ocorre de forma diferente. É impossível haver respeito à capacidade contributiva sem que haja, em certo grau, respeito à justiça fiscal tal como entendida nos Estados democráticos contemporâneos: um sistema tributário que não prejudique a dignidade da pessoa humana, o direito de propriedade, o direito ao trabalho, o direito à livre iniciativa, e que, além disso, não faça discriminações arbitrárias entre os indivíduos. São estes os direitos que o conceito de capacidade contributiva protege, conforme a doutrina recente mais autorizada. Portanto, capacidade contributiva é a própria justiça fiscal; ou, dizendo de outra forma, é apenas um conceito auxiliar que nos ajuda a entender o que é a justiça fiscal.

Conforme o exposto, acreditamos que afirmar que o princípio¹¹ da capacidade contributiva deriva do *princípio* da igualdade constitui-se num erro conceitual. Em verdade, é o tratamento diferenciado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte que decorre do princípio da igualdade. Contudo, a capacidade contributiva abrange mais aspectos do que simplesmente servir como critério discriminador para se fazer valer o princípio da igualdade, uma vez que a capacidade contributiva é, além disso, pressuposto da tributação e parâmetro para esta, conforme mostraremos neste trabalho.

4 O conceito de capacidade contributiva como conceito auxiliar

A verdade jurídica é operacional. Por este motivo, é possível fazer certas abstrações e se falar, por exemplo, de pessoas jurídicas. Todos os conceitos jurídicos são verdades operacionais. A definição que se dá a qualquer conceito jurídico visa, em certa medida, a cumprir esse caráter operacional. Isso não implica arbitrariedade, uma vez que as definições jurídicas se constroem limitadas pelos parâmetros que o sistema normativo o permite.

Tanto as definições legais como as permissões são, pois, regras não autônomas. Apenas têm sentido em combinação com imperativos que por elas são esclarecidos ou limitados. E, inversamente, também estes imperativos só se tornam completos quando lhes acrescentamos os esclarecimentos que resultam das definições legais e das delimitações do seu alcance, das permissões assim como de outras exceções. Os verdadeiros portadores do sentido da ordem jurídica são as proibições e as prescrições (comandos) dirigidas aos destinatários do Direito, entre os quais se contam, de resto, os próprios órgãos estaduais. (ENGLISH, 1972, p. 29)

Os conceitos jurídicos não prescrevem, mas nos ajudam a entender os direitos e deveres imputados aos indivíduos decorrentes das situações jurídicas às quais estão submetidos. O conceito de pessoa no Direito Civil é um bom exemplo para este entendimento.

¹¹ Mais uma vez, usamos aqui o termo "princípio" apenas para fazer referência a uma expressão geralmente usada pela doutrina.

Para a doutrina tradicional, “pessoa” é o ente físico ou coletivo suscetível de direitos e obrigações, sendo sinônimo de sujeito de direito. Sujeito de direito é aquele que é sujeito de um dever jurídico, de uma pretensão ou titularidade jurídica, que é o poder de fazer valer, através de uma ação, o não cumprimento do dever jurídico, ou melhor, o poder de intervir na produção da decisão judicial.

Para Kelsen o conceito de sujeito de direito não é necessário para a descrição do direito, é um conceito auxiliar que facilita a exposição do direito. De forma que a pessoa natural, ou jurídica, que tem direitos e deveres, é um complexo destes direitos e deveres, cuja unidade é, figurativamente, expressa no conceito de pessoa. A pessoa é tão-somente a personificação dessa unidade. Assim sendo, para esse autor a “pessoa” não é, portanto, um indivíduo ou uma comunidade de pessoas, mas a unidade personificada das normas jurídicas que lhe impõem deveres e lhe conferem direitos. Logo, sob o prisma kelseniano é a “pessoa” uma construção da ciência do direito, que com esse entendimento afasta o dualismo: direito objetivo e direito subjetivo. (DINIZ, 2003, p. 115-116)

O conceito de capacidade contributiva também pode ser entendido sob esse contexto. No fundo, não passa de um conceito auxiliar que facilita a exposição do direito. Pode-se dizer que há um complexo de direitos e deveres previstos no ordenamento jurídico cuja unidade é, figurativamente, expressa no conceito de capacidade contributiva. Mesmo que o conceito de capacidade contributiva não esteja expresso no ordenamento jurídico, o complexo de direitos e deveres que ele expressa continua a valer – note que, conforme as considerações acima, essa afirmação não desagradaria nem mesmo um positivista como Kelsen. É o que ocorre, por exemplo, na Alemanha. Já que a Constituição alemã não menciona um chamado “princípio da capacidade contributiva”, a doutrina tem se amparado no princípio da igualdade (art. 3.1, GG) em relação com a cláusula de Estado Social (arts. 20.1 e 28.1, GG) e o direito de propriedade (art. 14, GG), conforme Pedro Manuel Herrera Molina esclarece (1998, p. 96). Note que a construção feita na Alemanha parece ser compatível com o que defendemos: a capacidade contributiva, apesar de ter como um de seus alicerces o princípio da igualdade, não é uma derivação deste, uma vez que o princípio da igualdade, por si só, não abrange aspectos que o conceito de capacidade contributiva comporta. Esses aspectos só são abrangidos ao se fazer uma referência ou relação do princípio da igualdade com os objetivos e direitos defendidos em um Estado particular, como, no caso da Alemanha, a cláusula de Estado Social e o direito de propriedade.

Mostraremos a seguir que, com uma construção semelhante, mesmo que não houvesse no ordenamento jurídico brasileiro qualquer menção à capacidade contributiva,¹² seria possível extrair, do complexo de direitos e deveres previstos no ordenamento, um conceito de capacidade contributiva que tanto sirva de parâmetro como de pressuposto para a tributação.

¹² A Constituição brasileira, no § 1º do artigo 145, não menciona a expressão “capacidade contributiva”, mas “capacidade econômica do contribuinte”, e de uma forma bem problemática, ao referir-se somente aos impostos.

Passemos então a tratar da parte mais importante deste trabalho: a elaboração do conceito de capacidade contributiva e os direitos e deveres envolvidos no conceito.

5 O conceito de capacidade contributiva

Por uma questão lógica, de acordo com a tese que estamos defendendo, este item deveria vir após o item seguinte, uma vez que não é o conceito de capacidade contributiva que será fundamento de direitos e deveres, mas sim os direitos e deveres já previstos no ordenamento é que permitem criar um conceito de capacidade contributiva. No entanto, por uma questão meramente didática, trataremos primeiro do conceito de capacidade contributiva.

As construções doutrinárias recentes mais autorizadas têm, acertadamente, destacado um aspecto fundamental que envolve a ideia de capacidade contributiva, que é a solidariedade. Assim, tem-se superado construções teóricas anteriores que buscavam justificar a tributação dando-lhe um sentido de contraprestação por um benefício ou de expressão de um interesse individual. Tome-se o exemplo de países como a Espanha, Itália e Alemanha, onde a ideia de solidariedade como justificadora da tributação é bastante forte.

Uma vez que o sentido jurídico de uma palavra pode não ser o mesmo que o sentido dado na linguagem comum, precisamos definir o que se deve entender por solidariedade no contexto em que estamos tratando. A esse respeito, são interessantes as observações do italiano Francesco Moschetti. Analisando sistematicamente a Constituição italiana, conclui que, pelo espírito da Constituição, não é adequado entender solidariedade (no contexto da capacidade contributiva) como cooperação utilitarista, justificada pela maior produtividade da obra efetuada na divisão do trabalho, em relação ao trabalho individual; ou como cooperação justificada pelo mútuo benefício; ou como solidariedade corporativa, entendida como o dever de atuar de modo que não se lesione o interesse de outro, salvo nos limites da tutela legítima de interesses próprios (MOSCHETTI, 1980, p. 115-116). Para este professor, a solidariedade deve ser entendida como cooperação altruísta para fins de interesse coletivo. Assim, os elementos constitutivos do dever de solidariedade são: a) o sacrifício de um interesse individual; b) a ausência (ou a acidentalidade) de uma contraprestação direta; c) o interesse coletivo (ibid., p. 117).

É de especial interesse esta conceituação, por ser totalmente compatível com o espírito da Constituição brasileira. Basta lembrarmos que a construção de uma sociedade solidária é objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, I), e que a ideia de interesse coletivo e altruístico é derivada dos dispositivos que preveem o respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV); a erradicação da pobreza e a marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais (art 3º, III); a promoção do bem de todos (art. 3º, IV); a função social da propriedade (art. 5º, XXIII), entre outros. Dessa forma, a ideia de solidariedade ligada à ideia de capacidade contributiva deve ser entendida, também no Brasil, nos termos citados por Moschetti: cooperação altruísta para fins de interesse

coletivo - neste contexto, devemos entender solidariedade de forma diferente do que entendemos quando falamos, por exemplo, de obrigações solidárias.

Moschetti define capacidade contributiva da seguinte forma (definição esta que acolheremos):

Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución. (MOSCHETTI, 1980, p. 277)¹³

Os aspectos importantes a se ressaltar da definição acima, tendo em vista o ordenamento jurídico brasileiro, são: a) a riqueza que pode ser tirada do contribuinte para fins de tributação deve ser idônea, isto é, somente aquela riqueza que não prejudique a dignidade da pessoa humana, o direito de propriedade, o trabalho e a livre iniciativa; b) a riqueza tributada deve concorrer aos gastos públicos, aqui entendido como os gastos dirigidos à coletividade, de acordo com as exigências econômicas e sociais defendidas pela Constituição - neste ponto, a ideia de solidariedade como exposta acima faz toda a diferença, é um dos traços justificadores da progressividade, por exemplo, como mostraremos adiante. São estas exigências que estabelecem o respeito ao princípio da igualdade como um dever da tributação, justificam a tributação extrafiscal - que, como defenderemos adiante, não representa ofensa ao princípio da igualdade -, ou, ainda, estabelecem que o legislador só pode instituir tributos que tenham como pressuposto material índices reveladores de riqueza.

6 Direitos e deveres envolvidos no conceito de capacidade contributiva

Passemos a enumerar o complexo de direitos e deveres dedutíveis da Constituição Federal que permitem formular um conceito de capacidade contributiva, sem exclusão de outros direitos e deveres que pessoas com mais percepção possam vir a encontrar.

6.1 Pressuposto da tributação

Direito: o direito de o contribuinte ser obrigado por lei a concorrer somente a tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência e cuja base de cálculo exibam conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte.

Dever: o dever de o legislador criar somente tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência e cuja base de cálculo exibam conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte.

¹³ "Capacidade contributiva não é, portanto, toda manifestação de riqueza, mas somente aquela potência econômica que deve julgar-se idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas em nossa Constituição" (trad. livre).

Deve-se entender “conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte” da seguinte forma. O “conteúdo econômico” refere-se à manifestação de riqueza real ou presumida que, no caso dos impostos,¹⁴ dar-se-á pela renda, patrimônio ou consumo; no caso da contribuição de melhoria, pela valorização do imóvel do qual o contribuinte é proprietário, desde que essa valorização seja decorrente de obra pública; no caso das taxas, pela constatação presumida em lei (isto é, a lei deve destacar os casos de isenção) de que o pagamento efetuado pelo contribuinte pela atividade prestada pelo Estado não implicará restrição de direitos fundamentais garantidos pela constituição. A “pertinência” refere-se ao fato de que a base de cálculo do tributo deve guardar relação com a materialidade da hipótese de incidência. O “relativo ao contribuinte” diz respeito ao fato de que, em todos os tributos, o “conteúdo econômico pertinente” deve guardar relação com o contribuinte. Todavia, essa relação deve ser entendida da forma a seguir explicada. No caso dos impostos, o contribuinte deve estar direta ou indiretamente¹⁵ ligado ao fato ou situação jurídica que manifesta presunção de riqueza.

No caso da contribuição de melhoria, a “relação do contribuinte” com o “conteúdo econômico pertinente” está em que o cidadão só é sujeito passivo da obrigação tributária se ocorreu valorização econômica de imóvel do qual é proprietário, e não de imóvel de outra pessoa. Ademais, a base de cálculo guarda relação com o contribuinte, na medida em que deve respeitar o limite individual de acréscimo de valor do imóvel, sob pena de desvirtuar o tributo, tornando-o inconstitucional. No caso das taxas, a “relação do contribuinte” com o “conteúdo econômico pertinente” está em que o contribuinte paga tão somente pela atividade estatal que recebeu efetivamente ou que foi posta à sua disposição. Isso quer dizer: a base de cálculo do tributo deve ter relação com o custo da atividade recebida ou posta à disposição do contribuinte, sob pena de se perder o caráter retributivo. Entende-se, assim, que há uma relação do contribuinte com a base de cálculo na medida em que esta deve guardar relação com o custo da prestação estatal recebida pelo contribuinte. Entretanto, isto não quer dizer que a base de cálculo da taxa faz referência a aspectos pessoais do contribuinte alheios à atividade estatal recebida, uma vez que, nesta situação, estaríamos diante de base de cálculo própria de imposto, o que é vedado pelo § 2º do artigo 145 da Constituição.¹⁶

Apesar de a própria Constituição Federal e o Código Tributário Nacional já imporem ao legislador o dever de somente eleger como aspecto material da hipótese de incidência dos impostos e das contribuições de melhoria fatos ou situações jurídicas que denotem conteúdo econômico - renda, patrimônio, consumo ou valorização econômica

¹⁴ Estamos aqui adotando a teoria tripartida, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria: imposto tributo não vinculado a uma atuação estatal; taxas, tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte; contribuições de melhoria, tributos vinculados a uma atuação estatal, porém indiretamente referida ao contribuinte.

¹⁵ Atenta-se para o fato de que, na sujeição passiva indireta, mesmo que seja um terceiro chamado a suportar o impacto tributário, é a capacidade contributiva do sujeito passivo direto que deve ser considerada. Tanto que o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído, e não o regime do substituto; a lei aplicável, no caso da substituição, é a do momento da ocorrência do fato jurídico tributário, e não a do momento do lançamento; além de que requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos céleres e eficazes de ressarcimento do substituto. Sobre o tema da relação entre capacidade contributiva e sujeição passiva indireta, v. Costa (1996, p. 58-64).

¹⁶ Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 27-29), o critério constitucional para determinar a natureza do tributo deve ser a análise do binômio “materialidade da hipótese de incidência/base de cálculo”: não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo.

do imóvel -, queremos mostrar que, mesmo se os diplomas citados assim não o fizessem, isso seria uma exigência lógica extraída da própria racionalidade do sistema jurídico.

O legislador não está liberto de limites em sua ação de produzir normas, principalmente quando estas tendem a reduzir a esfera de algum direito fundamental. Conforme bem lembra José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 176), a razoabilidade legislativa traduz-se “na coerência de sentido constitucional entre os motivos e os fins visados pela lei, utilizando-se meios aptos para lograr esse resultado”. O princípio da proporcionalidade, desdobrando-se em seus três elementos - necessidade, proporcionalidade *stricto sensu* e pertinência (BONAVIDES, 1993, p. 318-319) - impõe, no que se refere à necessidade, que “de todas as medidas que igualmente servem à obtenção de um fim, cumpre eleger aquela menos nociva aos interesses do cidadão” (ibid., p. 319). Ou, em outras palavras, “a proporcionalidade, portanto, não exige apenas que a atuação estatal e a decisão jurídica sejam razoáveis, mas que sejam as melhores, e representem a maximização das aspirações constitucionais” (PONTES, 2000, p. 89). No que se refere ao elemento proporcionalidade *stricto sensu*, o princípio da proporcionalidade impõe a “obrigação de fazer uso de meios adequados e interdição quanto ao uso de meios desproporcionados” (BONAVIDES, op. cit., p. 319). Por fim, o elemento pertinência impõe a adequação, a conformidade ou a validade do fim.

As atividades estatais - nisso se inclui a atividade de imposição tributária - devem perseguir os objetivos estipulados no artigo 3º da CF, e os meios empregados para tanto devem estar de acordo com todos os valores e princípios defendidos pela Constituição. É dessa forma que se conclui que a atividade de imposição tributária retira parcela da riqueza do indivíduo apenas como meio de implementar os direitos fundamentais e outros objetivos da República Federativa do Brasil.

Ora, uma vez que a atividade de imposição tributária está retirando parcela da riqueza do indivíduo, a melhor forma de se ter critérios objetivos para garantir que essa atividade não violará direitos fundamentais - se isso ocorresse, o meio não seria mais adequado ao fim - é estabelecer que esta atividade tenha em sua hipótese critérios que especifiquem um conteúdo econômico relativo ao contribuinte, ou seja, uma riqueza do indivíduo. Assim, por força do elemento necessidade do princípio da proporcionalidade, que impõe que o meio utilizado para alcançar determinado fim seja o melhor possível, é dever do legislador instituir somente tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência e cuja base de cálculo exibam conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte.¹⁷

Dessa forma, como bem lembra Roque Antonio Carrazza (2006, p. 92), um imposto sobre a barba ou um imposto sobre os celibatários seriam inconstitucionais, por não revelarem, por si só, a existência de uma riqueza tributável.

¹⁷ Nos termos descritos nos parágrafos acima.

A construção aqui feita tem os mesmos efeitos daquilo que a doutrina nacional chama “sentido objetivo da capacidade contributiva”,¹⁸ estabelecer a capacidade contributiva como pressuposto do tributo. A referência a um sentido objetivo da capacidade contributiva faz-se necessária uma vez que se toma o referencial de que um denominado princípio da capacidade contributiva irá fundamentar direitos e deveres. O que quisemos mostrar é que é prescindível se referir a um denominado princípio da capacidade contributiva para se chegar aos mesmos direitos e deveres.

6.2 Vedação ao confisco

Direito: o direito de o contribuinte ser obrigado por lei a concorrer somente a tributos que não apresentem efeito de confisco.

Dever: o dever de o legislador criar somente tributos que não apresentem efeito de confisco.

A Constituição estabelece, no artigo 150, IV, que é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios utilizar tributo com efeito de confisco. No entanto, a CF não definiu o que é confisco. Ao contrário de ter sido uma má técnica legislativa, foi uma excelente forma de se garantir que os destinatários¹⁹ dessa norma não devem se ater a uma concepção particular de confisco, mas ao conceito²⁰ de confisco que a Constituição e os valores defendidos pela sociedade atual permitem concluir.

A racionalidade da Constituição permite-nos concluir que o não confisco se refere à tributação que não atente contra os interesses individuais protegidos pelo texto constitucional. Entre esses interesses, podemos citar o respeito à dignidade da pessoa humana e os direitos de propriedade e à liberdade, ao trabalho e à livre iniciativa. No entanto, a proteção a esses interesses deve ser entendida num contexto em que a Constituição impõe o dever de solidariedade e estabelece que o direito de propriedade não é absoluto, mas deve se adequar a uma função social.

A vedação ao confisco imporá limites tanto à tributação fiscal como à extrafiscal. Passemos a detalhar os interesses protegidos pela vedação ao confisco.

6.2.1 A dignidade da pessoa humana

O respeito à dignidade da pessoa humana é fundamento da República Federativa do Brasil, conforme o artigo 1º, III, da Constituição Federal. No contexto da tributação,

¹⁸ Veja, por exemplo, Oliveira (1998, p. 57) e Costa (1996, p. 26). A doutrina estrangeira às vezes toma o sentido objetivo da capacidade contributiva de maneira diferente do sentido dado pela doutrina nacional. Para Pedro Manuel Herrera Molina (1998, p. 116-120), por exemplo, o sentido objetivo da capacidade contributiva exige três requisitos: a) que a tributação deve se reduzir apenas aos rendimentos líquidos do contribuinte (aspecto material); b) que a delimitação entre os diversos períodos impositivos ou de liquidação não tenham caráter estanque (aspecto temporal); c) que se realize uma valoração adequada sem submeter a tributação a rendimentos fictícios (aspecto quantitativo). A diferença está no fato que, para Molina, o sentido objetivo da capacidade contributiva não considera a riqueza presumida apta a ser tributada, mas detalhes ligados à situação individual do contribuinte, que, para a doutrina nacional, dizem respeito ao sentido subjetivo da capacidade contributiva.

¹⁹ Legisladores e juizes. Estes, na medida em que devem interpretar se uma norma tributária apresentou efeito de confisco.

²⁰ Referimos-nos à diferença feita por Ronald Dworkin entre conceito e concepção. Enquanto o conceito diz respeito ao significado dado a determinado termo, que pode variar ao longo do tempo, concepção refere-se à interpretação dada àquele termo numa situação particular (DWORKIN, 1997, Capítulo 5).

podemos entender o respeito à dignidade da pessoa humana como o respeito ao que se costuma chamar de mínimo vital:²¹

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne à decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputarem necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família. (COSTA, 1996, p. 68).

A Constituição Federal dá algumas indicações do que podemos entender como mínimo vital. No artigo 6º, estabelece que são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados. Já o artigo 7º dispõe que o salário-mínimo deve ser capaz de atender às necessidades vitais dos trabalhadores urbanos e rurais e às de sua família, com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Dessa forma, impõe-se como dever do legislador, ao criar qualquer tributo, estruturá-lo de forma a proteger os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas do indivíduo e de sua família, tais como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte, etc. Isso pode ser feito por meio da criação de zonas de não incidência, de deduções legalmente autorizadas, de mecanismos como a seletividade e a não cumulatividade, ou qualquer outro instrumento compatível com os mandamentos constitucionais que a mente humana possa vir a inventar.

Aqui cabe tecer algumas considerações quanto às taxas. Por ser um tributo cujo benefício auferido pelo contribuinte é direto – enquanto que para os demais tributos o benefício auferido é não quantificável e não de todo certo – as taxas caracterizam-se por ser um tributo que tem como uma de suas características fundamentais a retributividade. No entanto, isso não leva a dizer que aqueles indivíduos que, de tão miseráveis, não têm condições de pagar o tributo ficarão impossibilitados de receber os benefícios da atuação estatal.

Em primeiro lugar, “se o serviço é público ele é de interesse público, e não apenas dos contribuintes, e se estes não se podem recusar a sofrer a ação do Poder Público, também o Estado não pode deixar de atuar em relação a todo o universo da população a que se destina o serviço” (OLIVEIRA, 1998, p. 99, grifo do autor). Ademais, mesmo que a competência para a organização e regulamentação do serviço público²²

²¹ Parte da doutrina costuma dividir os dois extremos que o chamado princípio da capacidade contributiva protege como sendo o mínimo vital e o não confisco. Dessa forma, o conceito de mínimo vital seria algo não abrangido no conceito de não confisco. No entanto, entendemos que nada obsta em englobar a ideia de mínimo vital na ideia de confisco. O significado dado à palavra “confisco” no linguajar comum é o de “tomar bens do particular pela força ou autoridade, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer contraprestação em troca”. Os dicionários costumam dar o significado da palavra “confiscar” como sendo “apreender em proveito do Fisco”. Tomando-se esses significados, pensamos que, no contexto da tributação, é adequado entendermos o significado da palavra “confisco” como a tributação que viola interesses individuais protegidos pela Constituição. Dessa forma, podemos englobar a ideia de mínimo vital na ideia de não confisco.

²² Leia-se, neste trabalho, “serviço público” em sentido amplo – ou seja, tanto o serviço público em sentido estrito como o exercício regular do poder de polícia do Estado.

seja formalmente atribuída ao Estado, o serviço público é um atribuo da sociedade, ou seja, o “Estado não é proprietário do serviço público. Se fosse possível aludir a propriedade do serviço público, certamente sua titularidade seria de toda a sociedade” (FILHO, 2005, p. 481). Dessa forma, não é por que o indivíduo não pode retribuir (ou seja, pagar o tributo) pela prestação do Estado que este pode se dar ao direito de não fornecer o serviço.

Não é só a retributividade que caracteriza o serviço público: a solidariedade também é um aspecto que envolve o serviço público. Conforme o artigo 79 do Código Tributário Nacional, os serviços públicos podem ser tanto os usufruídos a qualquer título, como os de utilização compulsória - aqueles serviços cuja cobrança é obrigatória simplesmente por ter sido postos à disposição do contribuinte. Não admitir que a solidariedade também caracteriza o serviço público acarreta dizer que as taxas cobradas pelos serviços públicos postos à disposição do contribuinte e não utilizados têm caráter de confisco. Além do mais, a doutrina administrativa tem afirmado que “a atividade de serviço público é um instrumento de satisfação direta e imediata dos direitos fundamentais, entre os quais avulta a dignidade humana. O serviço público existe porque os direitos fundamentais não podem deixar de ser satisfeitos” (FILHO, 2005, p. 480). E, como já foi dito neste artigo, a atividade tributária não pode ir contra direitos fundamentais. Dessa forma “os indivíduos carentes terão acesso aos serviços públicos, mas o custeio das prestações realizadas em proveito deles deverá ser arcado por outrem” (FILHO, 2005, p. 491).

Logo, é dever do Poder Público conceder isenções de taxas à população carente.

6.2.2 O direito à liberdade, o direito de propriedade, o direito ao trabalho e o direito à livre iniciativa econômica

A tributação excessiva, seja fiscal ou extrafiscal, constitui-se afronta ao direito à liberdade, ao direito de propriedade, ao direito ao trabalho e ao direito à livre iniciativa econômica - direitos protegidos constitucionalmente.

A tributação retira parte da liberdade do cidadão de dispor livremente dos recursos financeiros que auferiu de forma lícita. Isso se justifica, pois os recursos que o Estado obtém com a tributação são utilizados para assegurar ao mesmo cidadão todas as demais liberdades garantidas pela Constituição. No entanto, com uma tributação excessiva, os meios tornam-se desproporcionais ao fim; e a perda de parte da liberdade do cidadão de dispor livremente de seus recursos financeiros torna-se injustificada.

Portanto, a tributação sobre a renda, mesmo nos níveis mais altos que a progressividade impõe, não deve ser excessiva. É difícil estabelecer qual o limite entre uma tributação excessiva e uma não excessiva. Esse limite deve ser analisado de acordo com o que a razoabilidade e o bom senso social ditam. É importante frisar que o dever

de solidariedade imposto pela Constituição como forma de reduzir as desigualdades sociais não implica eliminar toda a riqueza que um indivíduo possa ter a mais que outro. Nem mesmo Moschetti, que em sua obra clássica deu tanta ênfase à solidariedade, defende essa ideia: “La solidaridad entre los ciudadanos no es la socialización: presupone la permanencia de una organización económica privada junto a la organización pública y una distribución distinta de las riquezas en el interior de la economía privada” (MOSCHETTI, 1980, p. 298).²³ Desse modo, a ideia de solidariedade não está em contraste com exigências garantistas, mas, pelo contrário, deve se harmonizar a elas. A tributação não é a única forma de se reduzir as desigualdades sociais: é dever do Poder Público utilizar outras medidas, além da tributação, para esse fim.

Além disso, um tributo sobre a propriedade cujo valor seja uma fração considerável do valor do próprio patrimônio que se está tributando representa uma afronta ao direito de propriedade e ao direito de liberdade, de dispor livremente do bem, uma vez que o indivíduo poderia ter de se desfazer do bem devido à impossibilidade de pagar o tributo. Mesmo, por exemplo, na tributação extrafiscal do patrimônio imóvel - prevista no artigo 156, § 1º, II, e no artigo 182, § 4º, II, ambos da CF, de forma a garantir que a propriedade cumpra sua função social, sendo, portanto, perfeitamente justificável uma progressividade mais forte que a progressividade decorrente da tributação meramente fiscal (art. 156, § 1º, I, da Constituição Federal) - a tributação não deve ser excessiva a ponto de aniquilar o direito de propriedade. Caso isso ocorra, a tributação torna-se confiscatória, o que não é permitido pela Constituição. No caso limite em que o cidadão, mesmo diante da progressividade extrafiscal no tempo (art. 182, § 4º, II), continue a utilizar a propriedade de forma indevida, o Poder Público deve utilizar-se de outros meios para garantir o correto aproveitamento desta propriedade, como, por exemplo, a desapropriação (prevista no art. 182, § 4º, III). A tributação não é e não pode ser a única solução para todos os problemas da sociedade.

Nesse mesmo sentido, cite-se as palavras de Elizabeth Nazar Carrazza (1992, p. 101), que, tratando da progressividade no tempo do IPTU, afirma que essa progressividade “encontra seu limite na proibição do confisco. Dessa maneira, poderá ser progressiva no tempo dentro de parâmetros de razoabilidade, [...] essa progressividade não pode levar a uma expropriação às avessas”. José Maurício Conti (1997, p. 90), também tratando da progressividade extrafiscal do IPTU, afirma que “é perfeitamente legítima a atuação do Estado ao exercer seu poder tributante com finalidade extrafiscal, desde que, evidentemente, dentro dos limites traçados pelo ordenamento jurídico”. E esses limites valem para todos os tributos, sem exceção.

É preciso fazer algumas considerações. Uma coisa é o tributo ser estruturado de tal forma que genericamente considerado põe obstáculos ao direito de propriedade e

²³ “A solidariedade entre os cidadãos não significa o mesmo que socialização: pressupõe a permanência de uma organização econômica privada junto à organização pública e uma distribuição distinta das riquezas no interior da economia privada” (trad. livre).

ao direito de liberdade de muitas pessoas. Este tributo é inconstitucional. Outra é um tributo justo genericamente, mas que em situações particulares põe óbice aos direitos de propriedade e de liberdade. Por exemplo, imagine uma pessoa que, num sorteio de um shopping, num programa de televisão ou de outra forma qualquer ganhe um carro de luxo e é obrigado a vendê-lo, pois não tem dinheiro para pagar o IPVA. Não há dúvidas de que isso representa para esta pessoa uma afronta ao direito de propriedade e ao direito de livremente dispor do patrimônio. No entanto, esta restrição de direitos é justa. Permitir que esta pessoa não pague o tributo e continue com o automóvel seria abrir uma brecha para que, por qualquer motivo, as pessoas se sentissem no direito de não pagar tributos, o que provocaria uma instabilidade muito grande a todo o sistema tributário. Dessa forma, a restrição de direitos que a pessoa do exemplo é obrigada a sofrer é benéfica tanto para a sociedade quanto para a própria pessoa. Mais uma vez devemos lembrar da ideia de solidariedade que permeia todo o sistema jurídico: essa pessoa deve fazer um sacrifício em benefício da sociedade e dela mesma. Ao vender o carro, ela vai permitir que o comprador pague o tributo, que beneficiará toda a sociedade. Além disso, ela própria vai ficar com o dinheiro da venda.

Porém, pode haver situações em que o tributo é justo, mas num caso particular pode provocar uma restrição de direitos injusta. Suponha-se uma contribuição de melhoria cuja instituição foi movida pela ganância da arrecadação e cujos redatores da lei que criou o tributo não tiveram o cuidado de isentar humilíssima residência que também foi atingida por valorização decorrente de obra pública. Suponha-se que a valorização do imóvel nem tenha sido alta para qualquer padrão de classe média, mas dadas as humildes condições da família proprietária e que mora na residência, o pagamento do tributo seja tão oneroso que impossibilite continuar com o imóvel. Ora, sendo um dos objetivos da tributação promover a redução das desigualdades sociais,²⁴ a não aplicação da lei neste caso seria a melhor forma de se promover esse próprio objetivo maior que a lei tributária deve ter. Além disso, os direitos de liberdade e propriedade seriam respeitados, na medida em que a família não seria obrigada a vender o imóvel. Como já visto, por força do elemento “necessidade” do princípio da proporcionalidade, de todas as medidas que igualmente servem à obtenção de um fim, cumpre eleger a menos nociva aos interesses do cidadão e que representa a maximização das aspirações constitucionais. Dessa forma, a não aplicação no caso concreto de uma lei mal feita como a do exemplo não é ir contra a ideia de generalidade que as normas devem ter, uma vez que neste caso se estaria maximizando as aspirações constitucionais previstas em princípios e direitos genéricos (no exemplo, princípio da proporcionalidade, direito de liberdade e direito de propriedade) da Constituição. Sobre este tema, interessantes as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Agora, se se trata de apurar a incapacidade contributiva real de um dado contribuinte, a ação cabível é declaratória-constitutiva da incapacidade contributiva do

²⁴ Como mostraremos no Item 5.3.1.

autor face ao padrão genérico da lei. Não é a lei que é inconstitucional mas a sua aplicação em relação a uma referida pessoa especialmente considerada. Em ambas as situações²⁵ inexistente lesão ao princípio da tipicidade. Este não quer que o administrador e o juiz legislem. Ora, quando o juiz declara a nulidade da lei, porque inconstitucional, ou a sua inaplicação a um caso concreto, o juiz não está legislando, senão aplicando a lei contenciosamente, esforçado em princípios constitucionais. (COELHO, 1996. p. 100).

Note-se, então, que poderá haver situações de incapacidade contributiva real de um dado contribuinte nas quais em algumas vezes é justificável a dispensa do pagamento do tributo (como no exemplo da contribuição de melhoria) e em outras vezes não (como no exemplo do IPVA). Reconhecer no caso concreto em qual situação se está é tarefa difícil que cabe ao juiz decidir. O Direito trata de relações sociais e, por isso, é complexo. As relações sociais não são simplesmente preto no branco, mas envolvem um espectro infinito de cores. O jurista que acha que o Direito deve ter fórmulas matemáticas para todas as situações da vida está se dedicando à ciência errada: deveria se dedicar à Física ou à Matemática, o Direito não é lugar para ele. Aceitar a incapacidade contributiva no caso concreto é um tema complexo que pretendemos abordar em outro trabalho. Por ora, mais uma vez remetemos à leitura da obra do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que com muita coragem ousou tratar de um tema que poucos têm coragem de tratar.

Por fim, uma tributação excessiva a ponto de prejudicar o direito ao trabalho (art. 6º da Constituição Federal) e o direito à livre iniciativa econômica (art. 170) também é inconstitucional. Por exemplo, nem mesmo uma tributação extrafiscal com fins de preservação do meio ambiente deve ser excessiva a ponto de prejudicar a livre iniciativa. Se uma prática econômica é tão prejudicial ao meio ambiente a ponto de representar uma forte lesão ao direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF), o que o Poder Público deve fazer é instituir uma norma proibitiva, tornando esta prática ilícita. Como já foi dito, a tributação não é e não pode ser a única solução para todos os problemas da sociedade. No mesmo sentido, são bem colocadas as palavras de Luís Eduardo Schoueri:

Dai, pois, ser mister distinguir os casos de atividades lícitas e ilícitas. Aqui, haverá, de um lado, os crimes ambientais, constituindo atividade ilícita e, de outro, meras atividades poluidoras, que não chegam a ser tipificadas penalmente.

Tratando-se de um crime ambiental, não há como admitir possa o legislador valer-se de subterfúgios para declarar sua ilicitude. Se lícita a atividade, não há como o legislador tributário impedir seu exercício. Certo é que o legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar restringir o exercício de certas atividades, quando interesses de ordem pública indicarem a inconveniência de seu emprego descontrolado [...] Sendo a tributação proibitiva, entretanto, ferir-se-á o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade. Noutras palavras, ter-se-á o efeito de confisco. (SCHOUERI, 2005, p. 249-250).

²⁵ A outra situação à qual o autor aqui se refere é quando a lei, de forma genérica, ofende o respeito à capacidade contributiva. Neste caso, para o autor, tem-se uma hipótese de inconstitucionalidade material.

Concluindo, a tributação, seja fiscal ou extrafiscal, mesmo nos níveis mais altos que progressividade fiscal e extrafiscal impõe, não pode ser elevada a ponto de aniquilar parte considerável da renda; não pode ter um valor que seja uma fração considerável do valor do próprio patrimônio que se está tributando; e também não pode comprometer as fontes produtivas, prejudicando o direito ao trabalho e à livre iniciativa. Em todos esses casos, caracteriza-se o confisco, e a tributação se torna inconstitucional.

6.3 Tributação progressiva e o direito de não sofrer discriminações arbitrárias

Direito: o direito de o contribuinte ser obrigado por lei a concorrer somente a tributos progressivos, cujo critério diferenciador para a progressividade seja a condição econômica do contribuinte; a não ser a impossibilidade do uso deste critério devido à natureza do tributo, e não a qualquer motivo menor como uma mera dificuldade ou comodidade do ente tributante; e a não ser que haja uma finalidade extrafiscal prevista constitucionalmente capaz de satisfazer os elementos necessidade, proporcionalidade em sentido estrito e pertinência exigidos pelo princípio da proporcionalidade, sendo que neste caso o critério discriminatório deverá ser compatível com a finalidade extrafiscal almejada.

Dever: o dever de o legislador criar somente tributos progressivos, cujo critério diferenciador para a progressividade seja a condição econômica do contribuinte; a não ser a impossibilidade do uso deste critério devido à natureza do tributo, e não a qualquer motivo menor como uma mera dificuldade ou comodidade do ente tributante; e a não ser que haja uma finalidade extrafiscal prevista constitucionalmente capaz de satisfazer os elementos necessidade, proporcionalidade em sentido estrito e pertinência exigidos pelo princípio da proporcionalidade - neste caso, o critério discriminatório deve ser compatível com a finalidade extrafiscal almejada.

Inicialmente, explicaremos o motivo pelo qual a tributação deve ser progressiva.

6.3.1 Justificação da progressividade

A conjugação do princípio da igualdade com o binômio direito/dever descrito no item 6.1 impõe que os contribuintes, ao serem submetidos à tributação, sofram um tratamento diferenciado conforme suas aptidões financeiras a concorrer ao gasto público. Ora, se o pressuposto do tributo, conforme demonstrado no item 5.1, é que ele exiba em sua hipótese um conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte, isto é, que a ação do poder tributante recairá sobre o cidadão de acordo com a manifestação de riqueza que ele apresenta, o princípio da igualdade impõe que o conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte seja o critério principal para se diferenciar os contribuintes, somente afastado em circunstâncias especiais,

que serão explicadas posteriormente. Cabe então perguntar de que forma deve variar a intensidade da tributação conforme este conteúdo econômico varia de contribuinte para contribuinte.

Tomando-se o princípio da igualdade isoladamente, sem referência a outros valores previstos na Constituição Federal, pode-se concluir que uma tributação que meramente obedeça ao critério da proporcionalidade²⁶ basta para satisfazer o princípio da igualdade. No entanto, é preciso prestarmos atenção a alguns aspectos.

É objetivo da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, III, CF). Até aqui estamos no mesmo patamar, uma vez que reduzir as desigualdades sociais não significa necessariamente tirar de quem tem mais e dar pra quem tem menos: pode-se diminuir as desigualdades sociais simplesmente por meio de políticas econômicas que contribuam para erradicar a pobreza. Porém, é também objetivo da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF). Como foi visto no item 5 deste trabalho, a sistemática das normas constitucionais exige que a solidariedade prevista no dispositivo mencionado seja interpretada como cooperação altruísta para fins de interesse coletivo, sendo os elementos constitutivos do dever²⁷ de solidariedade: a) o sacrifício de um interesse individual; b) a ausência (ou a acidentalidade) de uma contraprestação direta; c) o interesse coletivo. Assim, conjugando o dever de solidariedade; o princípio da igualdade; os objetivos previstos no artigo 3º, III, CF; e o fato de que, conforme o princípio da proporcionalidade, os meios utilizados para se chegar aos fins previstos constitucionalmente devem ser não somente idôneos, mas os melhores possíveis, conclui-se que a tributação também deve ser utilizada como modo de reduzir as desigualdades sociais. Logo, a tributação fundada no critério da progressividade e não somente no critério da proporcionalidade é medida imposta pela sistemática constitucional.

José Maurício Conti, em *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade* (1997, p. 80-88), faz um interessante resumo de teorias econômicas (teorias do sacrifício) que tentam justificar a tributação progressiva. No entanto, usando uma terminologia de Dworkin, teorias econômicas são argumentos de política e não argumentos de princípio²⁸ e, como tais, são perfeitamente pertinentes para justificar uma ação legislativa, mas não para justificar direitos e deveres já juridicizados (estes só se justificam pela sistemática do ordenamento jurídico). Sem menosprezar o trabalho de Conti em mostrar-nos essas teorias, pensamos que a justificação eminentemente jurídica

²⁶ Aqui não estamos nos referindo ao princípio da proporcionalidade, mas à técnica de se tributar de forma que a relação tributo/capacidade contributiva permaneça constante para qualquer nível de capacidade contributiva.

²⁷ Conforme visto no item 5, acolhemos a noção de solidariedade desenvolvida por Moschetti. No contexto desse autor, a Constituição italiana, no artigo 2º, expressamente dispõe que a solidariedade é um dever. Em nosso contexto, apesar de o artigo 3º da Constituição Federal não dispor de forma expressa que a solidariedade é um dever, é a conclusão lógica que se chega ao se atentar para o significado da solidariedade e para o fato de que “A Constituição não é lugar para se fazer meras recomendações. O Direito não ensina nem aconselha, simplesmente prescreve” (COELHO, 1996. p. 90).

²⁸ Na terminologia de Dworkin (2007), argumentos de política justificam uma decisão política, mostrando que tal decisão fomenta ou protege algum objetivo de toda a comunidade. Argumentos de princípio justificam uma decisão política, mostrando que a decisão respeita ou protege algum direito individual ou coletivo. Ou seja, os argumentos de princípio, ou simplesmente princípios, são proposições que descrevem direitos. Os argumentos de política, ou simplesmente políticas, são proposições que descrevem objetivos políticos.

feita no parágrafo acima é suficiente para justificar a tributação progressiva. A simples constatação de que a sistemática constitucional impõe o dever de solidariedade - e nisto se inclui o sacrifício - de forma a diminuir as desigualdades sociais já é pressuposto para impor uma tributação progressiva. Teorias econômicas sobre o sacrifício podem ser úteis, no entanto, para ajudar a parametrizar a progressividade.

Passemos agora a tratar dos casos nos quais a condição econômica do contribuinte não é o critério igualador/desigualador para fazer valer o princípio da igualdade na tributação.²⁹

Primeiro, é preciso esclarecer algo que a nosso entender parece ser um equívoco. É comum dizer que, na tributação, o único critério para se fazer valer o princípio da igualdade é a condição econômica do contribuinte. Ora, o princípio da igualdade consiste em comparar indivíduos segundo algum critério que propicie a maximização da justiça no contexto em que os indivíduos estão sendo comparados. Sendo a manifestação de riqueza do contribuinte o pressuposto da tributação, a razão não deixa dúvidas de que, a princípio, este será o principal critério a ser utilizado.

Contudo, a tributação não tem como único fim a arrecadação (tributação fiscal), mas há momentos em que a tributação é utilizada para atingir outros objetivos constitucionalmente determinados (tributação extrafiscal). Neste caso, o critério que propicia a maximização da justiça só poderá ser um critério que esteja de acordo com o fim extrafiscal buscado. Ademais, há casos em que não é possível utilizar a condição econômica do contribuinte como critério para se fazer valer o princípio da igualdade - por exemplo, nas taxas. Neste caso, o critério a ser utilizado deverá ser de acordo com a natureza do tributo (no caso das taxas, o critério é a retributividade). Tanto é assim que o artigo 150, II, da Constituição, ao tratar da isonomia tributária, estabelece que é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente".

Note que o dispositivo constitucional fala em "situação equivalente", e não em situação "econômica equivalente". Para reforçar ainda mais esta ideia, o § 1º do artigo 145 dispõe que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". Sem adentrarmos na falta de precisão com a qual este dispositivo foi escrito, já amplamente discutida pela doutrina, a expressão "sempre que possível" deixa claro que não é sempre que se dará a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva. Portanto, não há nada na Constituição que permita concluir que o único critério igualador/desigualador da igualdade tributária seja a condição econômica do contribuinte. No mesmo sentido, muito bem expostas as palavras de Luís Eduardo Schoueri:

²⁹ Ressalta-se que a manifestação de riqueza do contribuinte como pressuposto da tributação nunca será afastada: o que em alguns casos pode se afastar é somente o uso dessa manifestação de riqueza como critério igualador/desigualador para se fazer valer o princípio da igualdade na tributação.

A resposta parece estar na conclusão de que o princípio da capacidade contributiva serve como um dos diversos critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. [...] Constata-se, assim, que o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas um entre vários fatores de discriminação, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação. (SCHOUERI, 2005, p. 246-247).

7 Situações nas quais a condição econômica do contribuinte não é o fator discriminador para se fazer valer a igualdade tributária

Como mostramos acima, é direito do contribuinte sofrer uma tributação progressiva conforme sua condição econômica. Como já apontamos, há casos, porém, nos quais a condição econômica do contribuinte não é o fator discriminador para se fazer valer a igualdade tributária. A justificação desses casos deve ser clara e evidente, e amparada em pressupostos constitucionais. São a extrafiscalidade e as situações em que a própria natureza do tributo impõe um novo critério discriminador para se fazer valer a igualdade tributária. Passemos a tratar desses casos.

7.1 Extrafiscalidade (limites de fundamentação e limites de aplicação)

O princípio da igualdade consiste na comparação entre indivíduos segundo algum critério que propicie a maximização da justiça no contexto em que os indivíduos estão sendo comparados. A escolha do critério discriminador não é aleatória - pelo contrário, há parâmetros jurídicos para que tal escolha seja feita. Celso Antônio Bandeira de Mello, num livro de apenas 48 páginas, mas com grande conteúdo (1999), aponta os mecanismos para que um tratamento discriminatório se dê conforme a ordem jurídica. Com bem esclarece o autor, a escolha do critério discriminador deve se dar de tal modo que haja correlação lógica entre este critério e a desequiparação procedida; ademais, a discriminação deve estar em consonância com os interesses protegidos na Constituição.

Numa obra voltada especificamente à igualdade tributária, *Teoria da Igualdade Tributária*, Humberto Bergmann Ávila também fornece importante contribuição para entendermos como o princípio da igualdade deve ser articulado de forma a se manter compatível com a ordem jurídica. Com bem destaca, “as finalidades extrafiscais, no Direito Tributário, não têm poder justificativo em si, a tal ponto que sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes” (ÁVILA, 2008, p. 197).

É preciso, antes de mais nada, que a finalidade extrafiscal seja justificada constitucionalmente. Exemplos de finalidades extrafiscais justificadas constitucionalmente são: o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, “c”); o uso da propriedade segundo sua função social (arts. 153, § 4º; 156, § 1º, II; e 182, § 4º, II); preservação da ordem econômica (arts. 170 *et seq*) entre outros. Uma vez que o tributo seja utilizado para algum outro fim previsto constitucionalmente que não a arrecadação, a razão impõe que, nesses casos, o critério discriminatório eleito para se valer o princípio da igualdade seja compatível com a finalidade extrafiscal almejada – caso contrário, o tributo perderia o sentido, uma vez que não haveria mais relação entre meios e fim. Ademais, a utilização do tributo para fins extrafiscais deve ser fundamentada com os rigorosos requisitos que o princípio da proporcionalidade impõe, como explica Humberto Ávila:

A finalidade dos tributos é essencial para averiguar a validade da medida de comparação empregada pelo Poder Legislativo. Quando os tributos têm finalidade fiscal, e a regra de competência permite a consideração da capacidade contributiva, essa deve ser a medida de comparação entre os contribuintes. Quando os tributos têm uma finalidade extrafiscal, a medida de comparação deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência fundada e conjugada com a finalidade eleita. Além disso, é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional, comprovando que: a medida produz efeitos que contribuem para a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação); a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame da necessidade); os efeitos positivos decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, não são desproporcionais aos seus efeitos negativos, estimados pelo grau de importância e de promoção da finalidade igualitária (exame da proporcionalidade em sentido estrito). (ÁVILA, 2008, p. 198).

Sendo a fiscalidade a finalidade precípua da tributação e a condição econômica do contribuinte o critério primeiro para se discriminar os contribuintes na esfera tributária, podemos afirmar que a tributação extrafiscal encontra dois limites: um limite de fundamentação e outro de aplicação. No limite de fundamentação, conforme descrito nos parágrafos acima, há três requisitos para a tributação extrafiscal: a) que a finalidade extrafiscal seja prevista constitucionalmente; b) que a discriminação realizada neste caso se dê com um critério compatível à finalidade extrafiscal almejada; c) que a utilização do tributo para fins extrafiscais passe incólume pelos rigorosos requisitos que o princípio da proporcionalidade impõe. Já o limite de aplicação consiste no fato de que a tributação extrafiscal não pode apresentar efeitos de confisco, atentando contra interesses individuais protegidos pela Constituição, como o respeito à dignidade da pessoa humana, o direito à liberdade, o direito de propriedade, o direito ao trabalho e o direito à livre iniciativa, conforme explicamos no item 5.2.

7.2 Natureza do tributo

Há casos em que a própria natureza do tributo impede que a condição econômica do contribuinte seja utilizada como critério discriminador para se fazer valer a igualdade tributária. São os casos dos impostos indiretos, das contribuições de melhoria e das taxas. Nesses casos, o critério igualador/desigualador para se fazer valer o princípio da igualdade deve ser compatível com a natureza diferenciada que o tributo apresenta.

7.2.1 Impostos indiretos

Nos impostos indiretos (como o ICMS e o IPI), o ônus financeiro da tributação é suportado não pelo contribuinte de direito (aquele que faz parte da obrigação tributária), mas pelo contribuinte de fato, devido ao fenômeno da repercussão - transferência do encargo tributário para o ocupante da fase seguinte numa operação plurifásica. Nestes impostos, "as condições pessoais do sujeito passivo da obrigação tributária não são sempre identificáveis" (CONTI, 1997, p. 66). É impossível um controle eficaz da manifestação de riqueza real do sujeito passivo da obrigação tributária, a não ser que se aumentem consideravelmente os custos de gestão, o que traria mais consequências negativas do que positivas.

Para estes impostos, de forma a minorar as dificuldades que sua natureza impõe e proteger o cidadão, o legislador constitucional previu os mecanismos da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II; art. 154, I; art. 155, § 2º, I), que consiste em compensar o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; e da seletividade (art. 153, § 3º, I; art. 155, § 2º, III), que diz respeito à variação de alíquotas em função da essencialidade do produto (no caso do IPI) e em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (no caso do ICMS).

É preciso enfatizar que estamos tratando os impostos indiretos como casos em que a condição econômica do contribuinte não é utilizada como critério discriminador para se fazer valer a igualdade tributária, uma vez que estamos usando o referencial do contribuinte de fato, e este sofrerá a mesma carga tributária - seja rico ou pobre.

A não cumulatividade é um mecanismo para que a carga tributária não se torne por demais excessiva, e a seletividade é um mecanismo para se proteger o mínimo vital. No entanto, todos, sejam ricos ou pobres, serão beneficiados da mesma maneira por esses mecanismos.

É comum dizer que a seletividade seria uma forma indireta de progressividade, uma vez que o rico compraria mais produtos tributados de forma mais alta que o pobre. No entanto, acreditamos que este argumento não procede, conforme tentaremos mostrar com a situação hipotética a seguir.

Suponha-se que A, rico empresário, entre um dia numa loja e compre de uma só vez cinco produtos X, que, no seu processo de produção, sofreu a incidência de

alíquotas mais altas por não ter em sua composição aquelas matérias-primas tidas como mais essenciais. Suponha-se que B, pessoa humilde, economize dinheiro durante três anos para finalmente conseguir comprar apenas um produto X. A única coisa que podemos concluir dessa situação é que A deu mais dinheiro para o Fisco - portanto, sofreu uma carga tributária quantitativamente maior que a de B -, mas não é possível saber se a carga tributária que A sofreu foi qualitativamente maior que a de B, ou seja, se a relação recursos financeiros/tributos pagos de A foi maior ou menor que a de B. Isso só seria possível de saber se somássemos todos os rendimentos que A e B obtiveram no período de três anos em que B ficou economizando para poder comprar o produto X e dividíssemos pelo valor total do tributo pago pela compra do produto X, para cada caso. Enfim, é certo que o rico comprará mais produtos mais tributados que o pobre, mas isso não implica necessariamente em dizer que a carga tributária sofrida pelo rico será qualitativamente maior ou menor que a do pobre - para isso, é preciso analisar o padrão de consumo e os rendimentos de cada cidadão caso a caso.

Dessa forma, nos impostos indiretos, mesmo com a seletividade, todos, sejam ricos ou pobres, são tratados, do ponto de vista do contribuinte de fato, de maneira igual. Todavia, isso não significa uma ofensa ao princípio da igualdade - na medida em que indivíduos com diferentes condições econômicas estariam sendo tratados de maneira igual -, uma vez que, dada a natureza dos impostos indiretos, o critério discriminador para se valer o princípio da igualdade é a praticabilidade. Conforme dissemos acima, é de maior benefício para todos que o tributo seja estruturado dessa forma, daí ser a praticabilidade o critério para se valer o princípio da igualdade - e, sob esse critério, todos são iguais.

7.2.2 Contribuições de melhoria

A “contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas” (MACHADO, 2007, p. 455). De fato, as obras públicas são realizadas com recursos que o Poder Público auferiu de todos os contribuintes. O que a contribuição de melhoria faz é impedir que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência de obra pública se beneficie sozinho dessa vantagem na qual toda a sociedade contribuiu. Assim, dada a natureza do tributo, não há de se falar em tratamento diferenciado conforme a condição econômica do contribuinte. No entanto, o legislador, ao criar uma contribuição de melhoria, deve ficar atento às limitações impostas pelos direitos e deveres que discutimos no item 5.2.2.

7.2.3 Taxas

Como já dissemos, a taxa caracteriza-se por ser um tributo cujo benefício auferido pelo contribuinte é direto, enquanto, para os outros tributos, o benefício auferido é não quantificável e não de todo certo. É de todo justo e a razão manda que sejam chamadas a pagar as taxas apenas quem recebeu o benefício. Por isso, diz-se que as taxas são

caracterizadas pela retributividade: há uma relação de retribuição entre a atividade prestada pelo Estado e o tributo pago pelo contribuinte.

No entanto, conforme os argumentos que expusemos no item 5.2.1, mesmo sendo a retributividade um aspecto que caracteriza as taxas, é também perfeitamente justificável que pessoas carentes fiquem isentas do tributo.

Dessa maneira, nas taxas, o princípio da igualdade atuará em dois momentos. No primeiro, o critério discriminador será a constatação presumida em lei de que o pagamento do tributo não acarretará restrição de direitos fundamentais garantidos pela constituição, separando, dessa forma, os isentos dos não isentos. No segundo momento, uma vez separados os casos de isenção, a condição econômica do contribuinte não pode ser mais critério para se fazer valer o princípio da igualdade, mas sim o benefício recebido - isto é, o serviço³⁰ recebido pelo contribuinte. Uma vez que as taxas se caracterizam pelo benefício direto que o contribuinte recebe, não há correlação lógica entre o fator discriminador e a desequiparação procedida ao se diferenciarem os contribuintes conforme sua condição econômica. Dessa forma, entre os indivíduos para os quais o pagamento da taxa não signifique uma restrição de direitos fundamentais garantidos pela Constituição, não há de se falar em diferenciação segundo a capacidade econômica do contribuinte - ou seja, em graduação do tributo conforme sua condição econômica -, mas sim em diferenciação conforme o benefício recebido (retributividade). Se o benefício for o mesmo, o rico e o pobre devem pagar o mesmo tributo.

8 Taxas e a confusão conceitual que a qualificação da capacidade contributiva como princípio acarreta

Cabe agora, quanto às taxas, algumas considerações interessantes. As taxas são um bom exemplo para reafirmarmos a tese defendida no início deste trabalho: entender a capacidade contributiva como um valor, e não como um princípio, causa menos confusões conceituais. Tomemos três importantes tributaristas nacionais contemporâneos que escreveram, cada um, um livro específico sobre o tema capacidade contributiva: José Maurício Conti, Regina Helena Costa e José Marcos Domingues de Oliveira. Tentaremos mostrar que todos, apesar de no linguajar utilizado parecer haver uma discordância, chegaram às mesmas conclusões corretas dos efeitos da relação entre as taxas e a ideia geral de capacidade contributiva.

Para José Maurício Conti (1997, p. 65), o chamado “princípio da capacidade contributiva” aplica-se restritivamente às taxas, e devem ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios. De resto, vale para as taxas o chamado “princípio do benefício”. Nota-se que as conclusões a que Conti chegou são as mesmas a que chegamos; no entanto, não nos foi preciso fazer

³⁰ Mais uma vez, leia-se, neste trabalho, “serviço” em sentido amplo, isto é, tanto o serviço público em sentido estrito como o exercício regular do poder de polícia do Estado.

referência alguma a um denominado “princípio da capacidade contributiva” nem a um denominado “princípio do benefício”.

Para Regina Helena Costa (1996, p. 55-56), o chamado “princípio da capacidade contributiva” não se aplica às taxas, uma vez que estas caracterizam-se pelo caráter remuneratório da atuação estatal. Os casos de isenção de taxas à população carente seriam justificadas sem recorrer-se ao postulado da capacidade contributiva, mas a outras diretrizes constitucionais, tais como a desigualdade social, a minimização do sofrimento das pessoas pobres, etc. As conclusões às quais chega são as mesmas as quais Conti e nós chegamos: as taxas são caracterizadas pelo benefício direto que o contribuinte recebe, e não cabe, neste caso, a graduação do tributo conforme a condição econômica do contribuinte; além de que deve-se isentar as pessoas carentes do pagamento do tributo. Entretanto, para chegarmos aos mesmos efeitos, José Maurício Conti disse que o chamado “princípio da capacidade contributiva” se aplica restritivamente às taxas, Regina Helena Costa disse que ele não se aplica às taxas, e nós fizemos uma construção na qual não se faz necessária a menção ao “princípio da capacidade contributiva”.

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 92-100) também aceita o caráter retributivo ou remuneratório das taxas, mas afirma também que, para esse tributo, o chamado “princípio da capacidade contributiva” se aplica integralmente. Uma leitura desatenta do seu texto pode levar a entender que ele defende a graduação do tributo conforme aspectos pessoais do contribuinte – ou seja, conforme sua capacidade econômica –, desconsiderando o caráter retributivo das taxas, o que entraria em choque com o § 2º do art. 145 da CF, uma vez que se estaria criando taxas com base de cálculo própria de imposto. No entanto, o que ele quis dizer, pelo menos até onde pudemos entender, é que as taxas devem ser graduadas conforme a quantidade de serviço recebida pelo contribuinte, o que não é contraditório com o caráter retributivo das taxas nem com o que Conti, Costa e nós defendemos.

Apesar de um autor falar em aplicação total do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos; outro falar em aplicação parcial a determinado tributo; e outro falar em não aplicação a determinado tributo, os três autores parecem concordar quanto aos direitos e deveres impostos pelo conjunto das normas na situação em debate. Acreditamos que esta confusão conceitual se dá por um motivo, qual seja, a não utilização da “navalha de Ockham”: não multiplicar a existência dos entes além do necessário. Os entes desnecessários aqui são os chamados “princípio da capacidade contributiva” e “princípio do benefício”. Note que, na construção que fizemos, chegamos às mesmas conclusões dos autores citados sem precisar fazer referência a esses princípios. Isso foi possível uma vez que se pode inferir das normas do ordenamento jurídico os mesmos direitos/deveres que esses princípios impõem. Dessa forma, é prescindível mencionar esses princípios.

9 Voltando ao conceito de capacidade contributiva

Retomando o conceito de capacidade contributiva que pegamos emprestado de Moschetti: capacidade contributiva é a potência econômica que deve julgar-se idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas na Constituição Federal.

Note-se que este conceito decorre do conjunto de direitos e deveres descritos nos parágrafos acima, sem a necessidade de se fazer referência a um princípio da capacidade contributiva. Vejamos:

- a) “capacidade contributiva é a potência econômica”: só se pode tributar algo que represente um conteúdo econômico do contribuinte. De acordo com o binômio direito/dever que discutimos no item 6.1;
- b) “que deve julgar-se idônea para concorrer aos gastos públicos”: somente aquela riqueza que não prejudique direitos fundamentais. De acordo com o binômio direito/dever que discutimos no item 6.2;
- c) “à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas na Constituição Federal”: justificção da progressividade e da extrafiscalidade. De acordo com o binômio direito/dever que discutimos no item 6.3 e com as considerações que fizemos no item 7.

10 Considerações finais

Quisemos neste trabalho demonstrar que capacidade contributiva é apenas um conceito auxiliar que nos ajuda a entender o que é a justiça fiscal. Os direitos e deveres que envolvem o conceito de capacidade contributiva decorrem do conjunto das normas postas, sem que seja necessário referir-se a um denominado princípio da capacidade contributiva para fundamentar esses direitos e deveres. A capacidade contributiva é, em verdade, nada mais que o valor “justiça” pensado na área tributária, ou seja, a própria justiça fiscal.

Discordamos dos que dizem que a capacidade contributiva é decorrência do princípio da igualdade. Em verdade, é o tratamento diferenciado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte que é decorrência do princípio da igualdade. No entanto, a capacidade contributiva abrange mais aspectos do que simplesmente servir como critério discriminador para se fazer valer o princípio da igualdade, uma vez que a capacidade contributiva é, além disso, pressuposto e parâmetro da tributação.

A menção que fizemos na Introdução sobre o 5º Postulado de Euclides não foi por acaso. Este postulado causou durante séculos incômodo entre os matemáticos por possuir uma redação mais longa que os demais. Muitos acreditavam não se tratar de um verdadeiro postulado, mas que poderia ser derivado de outros. Porém, a tentativa de derivá-lo de outros postulados foi fracassada durante séculos de tentativas. Um novo olhar sobre este postulado resultou numa nova maneira de se conceber a Geometria, dando surgimento às chamadas “geometrias não euclidianas”.

O paralelo que se pode fazer com o princípio da capacidade contributiva é que, assim como o 5º Postulado de Euclides em relação aos demais postulados da Geometria, o princípio da capacidade contributiva possui um “desenho” um pouco mais complexo do que os outros princípios jurídicos. Enquanto os outros princípios jurídicos, como o da igualdade, da proporcionalidade, da legalidade, etc. possuem um “desenho” mais bem definido, o princípio da capacidade contributiva é, em verdade, a congruência de outros princípios e direitos, tendo uma aplicação diferente conforme o tributo em questão. Enquanto os outros princípios criam direitos e deveres - por exemplo, o princípio da igualdade cria o direito de não sofrer discriminações arbitrárias -, o princípio da capacidade contributiva não estabelece nenhum direito/dever novo, uma vez que todos os direitos e deveres envolvidos no conceito de capacidade contributiva são dedutíveis do ordenamento jurídico, sem precisar mencionar esse princípio.

Nada impede que criemos uma categoria jurídica chamada “princípio da capacidade contributiva”, uma vez que a verdade do Direito é puramente operacional. No entanto, acreditamos que criar categorias além do necessário pode gerar confusões conceituais, como o caso da taxa que exemplificamos. Talvez um novo olhar sobre a natureza da capacidade contributiva ajude a evitar esse tipo de confusão.

THE NATURE OF THE ABILITY TO CONTRIBUTE

ABSTRACT: This paper has the goal of offering a new proposal about the nature of the ability to contribute. The ability to contribute is frequently qualified as a subprinciple of the equality principle or as an autonomous principle. What we will propose is that the ability to contribute is not one nor the other, but is the justice value thought for the tax area, that is, the ability to contribute is just an auxiliary concept which facilitates the exposure of Law. Therefore the rights and obligations that usually the doctrine attributes as resulting from the principle of ability to contribute, already exist, in fact, being dispensable mentioning to this principle. This new approach about the nature of the ability to contribute avoids conceptual confusions recurrent in the doctrine, as the example of the taxes which we will talk about in this paper.

KEYWORDS: Ability to contribute. Nature. Principle. Value.

Referências bibliográficas

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1993.

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Dialética, 1996.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. V. I: Teoria Geral do Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 2003.
- DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University, 1997.
- ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1972.
- FILHO, Marçal Justen. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*. Madrid; Barcelona: Marcial Pons, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PONTES, Helenilson Cunha Pontes. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e Teoria Geral do Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.