

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: LIMITES E CRITÉRIOS PARA O TRIBUTO*

Érico Hack**

RESUMO: O princípio da capacidade contributiva é tratado não só como um valor de igualdade na tributação, mas também como um limitador à incidência tributária. São identificados os limites de preservação ao mínimo existencial, em que há ausência de capacidade contributiva, e o limite de vedação ao confisco, em que se esgota a capacidade contributiva. Também identificam-se dois critérios para a distribuição da carga tributária: a proporcionalidade e a seletividade, sendo cada um aplicável a determinadas classes de tributos. O objetivo é demonstrar que a capacidade contributiva traz à tributação parâmetros para sua incidência, tornando mais concreta a igualdade que deve dela decorrer.

PALAVRAS-CHAVE: Princípio da capacidade contributiva. Progressividade das alíquotas. Preservação ao mínimo existencial. Seletividade. Progressividade.

Introdução

O princípio da capacidade contributiva é considerado o valor que assegura a igualdade na tributação. Esse princípio determina que o ônus do tributo seja distribuído de acordo com a capacidade de contribuir de cada sujeito, evitando que a tributação seja igual em valor. Ou seja, a tributação igualitária de hoje é aquela em que cada cidadão paga de acordo com a sua capacidade. A igualdade perseguida, portanto, é do impacto do tributo sobre as finanças de cada pessoa, e não a igualdade de valor cobrado de cada um.

Em decorrência da afirmação acima, surge a necessidade de tornar essa ideia do princípio em limites e critérios que possam ser aplicados aos tributos. Ou seja, não basta afirmar a capacidade contributiva: é preciso torná-la real com a imposição de limites à incidência tributária e critérios que possibilitem a correta distribuição do encargo tributário entre os cidadãos.

Daí surgem dois limites: preservação do mínimo existencial, que evita a tributação quando a capacidade contributiva está ausente; e vedação ao tributo com efeito de confisco, que proíbe a incidência tributária excessiva que esgote a capacidade.

Dentro da zona em que há a capacidade contributiva - e, portanto, pode haver a incidência de tributos -, é necessário graduar o tributo de acordo com as diferentes capacidades existentes em cada contribuinte. Assim, surgem dois critérios para graduar a incidência dos tributos: a progressividade das alíquotas em função da base de cálculo, aplicável aos tributos incidentes sobre renda e patrimônio; e a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto, aplicável aos tributos incidentes sobre o consumo.

* Enviado em 30/1, aprovado e aceito em 7/4/2014.

** Doutor e mestre em Direito - PUC-PR; professor de Direito Tributário e Financeiro - OPET-PR; coordenador-adjunto do Conselho de Tributação e Finanças da Associação Comercial do Paraná. Faculdade de Direito, Pós-Graduação. Curitiba, Paraná, Brasil. E-mail: ericohack@gmail.com.

A intenção do presente estudo é analisar esses limites e critérios, lançando à capacidade contributiva contornos que possibilitem sua aplicação à tributação. Nesse sentido, serão analisados cada um desses limites e critérios e as respectivas formas de aplicação.

1 Capacidade contributiva e igualdade

A sociedade deve arcar com o ônus financeiro do Estado, suprindo este com recursos para sua manutenção e a realização de suas atividades. Dessa afirmação surge a pergunta: como dividir tal ônus entre os seus membros?

A Constituição de 1988 (CF88) em diversas partes afirma a igualdade de todos, mencionando-a já no preâmbulo, passando depois pelo *caput* do art. 5º e reafirmando essa questão em diversas outras passagens.

Na tributação, não é diferente: veda-se tratamento desigual a contribuintes em situação semelhante (art. 150, II) ou determina-se a uniformidade de tratamento tributário imposta à União (art. 151, I). Ou, como bem resume Stuart Mill:

Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação? Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir delas represente, na medida do possível, o mesmo ônus para todas - sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício. (MILL, 1983, p. 290)

Sendo, então, a igualdade um valor constante na Constituição, logo se conclui que a carga tributária deverá ser repartida igualitariamente.

À primeira vista, poder-se-ia concluir que igualdade nesse caso seria a simples divisão do custo do Estado entre o número de habitantes, descobrindo-se, então, um valor igual a cada cidadão. Ocorre que a igualdade decorrente desse procedimento é apenas aparente. Apesar de ser cobrado valor igual, deve-se reconhecer que a situação econômica de cada cidadão não é idêntica à dos demais. Por isso, esse formato implicaria um impacto diferente do tributo para cada contribuinte, apesar de o valor ser nominalmente igual.

Esse impacto decorre do pagamento do tributo. O mero desembolso do valor representa uma diminuição do patrimônio do contribuinte, retirando dele parte de sua riqueza. Logo, se for cobrado um valor igual de cada um dos contribuintes, haveria impacto pequeno para os mais abastados e um impacto grande para os menos favorecidos.

É por esses motivos que, na tributação, a igualdade é representada pela existência ou não de capacidade contributiva. Segundo Regina Helena Costa (1993, p. 101), o princípio da capacidade contributiva é “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

A capacidade contributiva é a capacidade que alguém tem de contribuir para as despesas públicas. O tributo, portanto, só incide onde há capacidade contributiva.

Todos os cidadãos têm uma parcela de seu patrimônio, de seus rendimentos, que lhe são indispensáveis para uma vida minimamente digna. Ocorre que existem cidadãos que não possuem nem esse mínimo: pode-se dizer que também não possuem qualquer capacidade contributiva.

Aqueles que estão acima da faixa mínima de subsistência, em que já existe capacidade contributiva, devem contribuir com valor proporcional ao que ultrapassa a faixa mínima. Até essa faixa, não têm essa capacidade. Então, pode-se dizer que alguns possuem mais ou menos capacidade.

Por esse critério, pode-se graduar a tributação, fazendo incidir o tributo apenas sobre a capacidade contributiva demonstrada pelos contribuintes. Mesmo aqueles que a possuem podem ser diferenciados por meio de critérios de seletividade e progressividade, conforme adiante será exposto.

De qualquer sorte, o princípio da capacidade contributiva concretiza a igualdade na tributação, na medida em que visa tornar igual a todos os cidadãos o impacto causado pelos tributos, como explica Stuart Mill:

A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela. (MILL, 1983, p. 290)

É certo que o Estado, na busca pelo bem comum, desempenha atividades e presta serviços que têm um determinado custo. Esse custo deveria ser cobrado da sociedade na forma de tributos. Todavia, o custo pode se tornar muito grande, de maneira que a capacidade contributiva dos cidadãos não seja suficiente para cobrir integralmente os custos do Estado. Prepondera, então, a finalidade estatal ou a capacidade contributiva?

Parece que deve preponderar a capacidade contributiva. No caso acima, com os custos do Estado maiores que o valor que é possível arrecadar dos cidadãos, se preponderasse a finalidade estatal deveria haver um aumento do tributo extrapolando os critérios e limites da capacidade contributiva. Isso significaria tributar a zona onde não existe capacidade contributiva, ou aumentar tanto os tributos a ponto de se confiscar a riqueza que lhe deu origem.

Como acima visto, a zona em que não existe capacidade contributiva, comum a todos os cidadãos, corresponde ao valor necessário para uma existência digna. Logo, tributar esse valor significa retirar do cidadão valores que seriam utilizados para a sua subsistência. Importaria, portanto, uma diminuição do padrão de vida dos contribuintes, sendo que, em vários casos, o contribuinte seria condenado a uma existência indigna e famélica. O mesmo ocorre quando o tributo incidir pesadamente ao ponto de confisco: em determinado prazo, a riqueza perecerá e passará à propriedade do Estado.

A situação acima contraria a Constituição, no ponto em que é contrária à dignidade da pessoa humana. Para uma vida minimamente digna, é necessário dinheiro; e tributar parte desse valor é atentar contra a subsistência do contribuinte. Ainda, o confisco é vedado expressamente pela Constituição (art. 150, IV).

Sob o ponto de vista de sustentabilidade da tributação, uma incidência muito grande atenta contra a manutenção da arrecadação.¹ Por sustentabilidade entende-se que a arrecadação de hoje possa continuar a existir no futuro. Atenta contra isso uma tributação atual excessiva que diminui a riqueza do contribuinte no futuro, de maneira que o tributo passará a incidir sobre valores menores. Logo, haverá uma queda na arrecadação. Essas relações são observadas por Seligman:

O marco distintivo da vida econômica moderna é a compreensão destas inter-relações econômicas próximas. O maquinário da produção tornou-se tão sutil e tão complexo que um desarranjo de uma parte faz com que o todo fique desengrenado. A sobrecarga de uma classe pode ter as consequências mais inesperadas sobre outra. Tributação, como arma de retaliação, frequentemente demonstra ser um bumerangue. Uma pressão indevida sobre uma ferrovia pode diminuir recursos, ao invés de aumentar receita. (SELIGMAN, 1931, p. 321-322, trad. nossa²)

Por esses motivos, conclui-se que a capacidade contributiva prepondera sobre a busca da finalidade do Estado. Como já visto, o regime constitucional atual dispõe sobre a sociedade brasileira, sendo o Estado brasileiro um mero instrumento de atuação dela. Logo, antes dos fins do Estado, vem a subsistência da sociedade e de seus membros. Até porque seria ilógico que o Estado buscasse o bem comum financiado por recursos subtraídos da subsistência mínima dos cidadãos. Tais recursos seriam utilizados para solucionar uma situação que a sua própria arrecadação ajudou a causar.

A preponderância da capacidade contributiva leva à conclusão de que a carga tributária está limitada pela capacidade de a população contribuir com os tributos.

2 Limites da capacidade contributiva: preservação do mínimo existencial e vedação ao confisco

Em decorrência da capacidade contributiva, deduz-se a existência de dois limites à tributação: a preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco.

Esses dois limites opõem-se, sendo o primeiro um limite mínimo do tributo (ou a partir do qual pode haver tributo); e o segundo, um limite máximo (ou até que ponto pode ir o tributo).

A preservação do mínimo vital refere-se à proteção da faixa de renda ou riqueza do contribuinte em que não existe capacidade contributiva. Como já exposto acima, só pode ser cobrado tributo de quem pode contribuir. Aqueles que não possuem uma condição mínima de vida não podem ser compelidos ao seu pagamento.³

Nesse sentido, o tributo só pode incidir quando o contribuinte tiver alguma disponibilidade financeira, ou seja, o valor de sua renda conseguir satisfazer sua subsistência mínima e ainda lhe sobrar disponibilidade (maior ou menor) sobre a qual é possível a incidência da tributação.

A preservação do mínimo vital baseia-se na proteção da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF88) e nos objetivos de redução da pobreza e promoção do bem de todos

(art. 3º, III e IV, CF88). Nos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2009, p. 13): “A proteção ao mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana”.

A tributação do mínimo vital seria atentatória a esses valores, pois se estaria reduzindo a capacidade de subsistência dos contribuintes que ganham o mínimo vital ou valores abaixo dele, como aponta Stuart Mill (1983, p. 292): “Uma renda que não ultrapassasse 50 libras não deveria ser tributada nem diretamente nem por meio de impostos sobre artigos de primeira necessidade; com efeito, uma vez que, por hipótese, essa é a renda mínima que o trabalho deveria ser capaz de comprar, o governo não deve contribuir para reduzir esta renda”.

Deve-se apontar que a preservação do mínimo vital é um limite que se aplica a todos os contribuintes, já que se considera um valor mínimo de subsistência para qualquer pessoa.

Além das justificativas constitucionais acima vistas, o limite para preservação do mínimo vital também se sustenta no fato de que a tributação dos valores necessários à subsistência seria desvantajosa do ponto de vista econômico. Entre o pagamento do tributo e a subsistência, os contribuintes escolheriam esta. E as medidas coercitivas para a cobrança do valor devido não seriam de grande ajuda, já que os contribuintes que estivessem nessa faixa de rendimentos não possuiriam bens ou direitos que pudessem ser gravados em um eventual processo de cobrança destes tributos. Essa tributação seria de pouca eficácia.⁴

Esse limite é observado pela existência de faixa de isenção do imposto de renda, em que se considera que rendimentos dentro dessa faixa não podem ser considerados renda - logo, não se poderia tributá-los. Este limite também é utilizado nos impostos sobre o patrimônio, isentando aqueles de menor monta (ex. IPTU e IPVA).

Nos tributos incidentes sobre o consumo, esse limite deveria ser atendido pela isenção dos produtos essenciais à subsistência humana - note-se que isso está conectado ao critério de seletividade que será visto adiante.

Em oposição ao limite do mínimo vital, tem-se o limite de vedação de confisco, expressamente determinado pela Constituição (art. 150, IV). Pode-se afirmar que este é o limite oposto, porque ele se aplica quando há capacidade contributiva, mas a incidência do tributo é tão grande que acaba confiscando a riqueza ou renda que deu origem à obrigação tributária. Esse efeito é indesejável porque em determinado prazo acaba empobrecendo o contribuinte, de maneira que ele não mais poderá contribuir para o Fisco e não terá à disposição recursos necessários à geração de riqueza, conforme ensina Hugo de Brito Machado:

O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. (MACHADO, 1994, p. 97)

Superado o limite da preservação do mínimo vital, inicia-se a capacidade contributiva, a partir da incidência dos tributos.⁵ Pelos critérios de progressividade das alíquotas e seletividade, a incidência pode se tornar mais pesada à medida que aumenta a capacidade contributiva. Ocorre que o aumento demasiado desta incidência acaba tornando o tributo em um instrumento de confisco dos bens do contribuinte sem a observância do devido processo legal e sem o pagamento de indenização.⁶

O confisco acaba por retirar do contribuinte a sua capacidade contributiva, vindo daí a sua relação com o limite exposto.⁷ Inexistindo capacidade contributiva, não há tributo, e não há arrecadação. Logo, o limite que veda o confisco destina-se em realidade a evitar uma tributação tão gravosa que esgote a capacidade contributiva.

O confisco pode ocorrer não só em decorrência da progressividade das alíquotas ou da seletividade. Apresenta-se sempre que houver excesso na incidência tributária a ponto de destruir os bens e rendimentos que deram origem ao tributo.

A capacidade contributiva é um instituto próprio do Direito Tributário, que tem as funções de: a) identificar quem pode pagar tributos; b) estabelecer limites máximos e mínimos para a incidência tributária; e c) fornecer critérios que permitam graduar o peso da incidência tributária de acordo com a capacidade de cada contribuinte.

Regina Helena Costa expõe que a capacidade contributiva pode ser absoluta (objetiva) ou relativa (subjéctiva). A primeira seria a capacidade do indivíduo de contribuir com tributos. A capacidade relativa ou subjéctiva presta-se a graduar a capacidade contributiva, determinando qual o grau de capacidade, ou seja, o quanto ele pode contribuir. A mesma autora (1993, p. 129) também afirma que: “Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais, conforme demonstraremos”. Verifica-se que a capacidade contributiva absoluta equipara-se à primeira função da capacidade contributiva descrita acima, da mesma maneira que a capacidade contributiva relativa equipara-se à terceira função, que dá graduação ao tributo. Os limites da capacidade contributiva são os mesmos descritos na segunda função acima mencionada.

Note-se que as três funções descritas são sucessivas. Ou seja, só se passa ao segundo exame após se superar o primeiro; e assim ocorre com o terceiro, que só ocorre quando se supera os antecedentes.

3 Critérios da capacidade contributiva: progressividade das alíquotas e seletividade

A capacidade contributiva leva a três funções distintas e progressivas. Cada uma tem como pré-requisito a antecedente.

Constatado que alguém tem capacidade contributiva, passa-se a estabelecer quais os limites do tributo, de forma que sua incidência não afete o mínimo vital e não se torne confisco.

Depois de superados esses dois exames, passa-se, então, a analisar quanto se deve cobrar do contribuinte em questão, a fim de que o tributo mantenha parelho seu impacto para todas as pessoas.

A sociedade deve suportar o custo do Estado por meio dos tributos. E isso, conforme já dito, deve ser feito de maneira igualitária. A capacidade contributiva é esse critério de igualdade, que não significa cobrar o mesmo de todos. A cobrança igual seria um imposto fixo, que Humberto Ávila argumenta como inconstitucional. A Constituição determina que os impostos sejam progressivos sempre que for possível graduar a capacidade econômica do contribuinte. Ávila afirma que se poderia argumentar que um imposto fixo seria desejável sob fundamentos extrafiscais, como a praticabilidade administrativa. O autor, todavia, refuta essa possibilidade pela sua violação à igualdade:

Sendo assim, contudo, a instituição irrestrita de um imposto com a alíquota fixa somente por razões de praticabilidade seria, ainda assim, inconstitucional, pois a restrição à igualdade seria muito intensa (restringiria excessivamente o direito fundamental ao tratamento igualitário), muito extensa (a desigualdade causada não seria nem acessória nem acidental mas uma consequência direta da tributação) e sem válvulas equitativas atenuadoras (a necessidade da instituição de medidas atenuadoras para evitar a aniquilação da igualdade seria tão grande que tornaria ineficiente a própria consecução da finalidade extrafiscal). (ÁVILA, 2008, p. 375)

Ou seja, quanto maior o patrimônio, a renda, a riqueza sobre a qual incide o tributo, maior o valor cobrado, partindo-se da premissa de que uma cobrança proporcionalmente maior de alguém mais rico tem o mesmo impacto de uma cobrança proporcionalmente menor do mais pobre. Assim, quando se exige uma alíquota de imposto de renda de 27,5% sobre os rendimentos maiores, presume-se que há o mesmo impacto que a exigência de uma alíquota de 7,5% do mesmo imposto exigida daqueles rendimentos que se encontram na faixa logo acima da isenção.⁸

Essa igualdade de impacto é o que atualmente se entende como a igualdade na tributação. Note-se que essa igualdade de impacto do tributo é necessária nos tributos fiscais, que distribuem na sociedade o ônus de manutenção do Estado. A distribuição igualitária desse ônus reflete-se em uma tributação de igual impacto na renda dos contribuintes.⁹

Por isso, têm-se como critérios da capacidade contributiva a progressividade e a seletividade. Esses critérios têm em comum o fato de que fazem com que a incidência proporcional de um mesmo tributo varie na mesma medida em que o contribuinte demonstra uma capacidade contributiva maior ou menor. Sua aplicação não é obrigatória, já que a capacidade contributiva existe mesmo que não se aplique seletividade ou progressividade: “A alíquota progressiva é uma criação do estado social, que é compatível com o princípio da capacidade contributiva, mas não é uma exigência deste” (TIPKE, 1998, p. 64).

A progressividade é um critério que faz com que as alíquotas aumentem de maneira diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo sobre a qual elas incidem.¹⁰ Ou seja, superado o mínimo existencial, passa a existir a capacidade contributiva. Essa primeira capacidade tem a menor alíquota de todas. À medida que a base de cálculo

umenta, presume-se que aumenta também a capacidade contributiva. Por isso, majora-se a alíquota incidente sobre os valores cobrados. Dessa forma, toma-se proporcionalmente mais tributo de um rendimento ou patrimônio maior do que de um menor. Esses aumentos de alíquota geram diversas faixas, sendo que em determinado momento essas alíquotas alcançam um patamar em que se considera confisco, de maneira que a progressividade é limitada pela vedação ao confisco.¹¹

O critério de progressividade é utilizado para tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio: quanto maior eles forem, há grande probabilidade de que a capacidade contributiva seja também maior. Assim, um tributo incidente sobre um bem de valor mais alto pode ter uma alíquota maior porque se presume que o seu proprietário tem capacidade contributiva melhor e, por isso, pode pagar proporcionalmente mais.

Já a seletividade em função da essencialidade presta-se a identificar quais produtos são mais essenciais à subsistência humana, e impõe que esses produtos sejam isentos ou tenham alíquotas menores do que aqueles de luxo e supérfluos.¹² Isso se dá porque se presume que os produtos mais essenciais são consumidos para a mera subsistência, sendo seu consumo parte do mínimo existencial. Logo, ao se consumirem esses gêneros mais essenciais, não se está demonstrando capacidade contributiva. É a mesma situação daquelas rendas isentas do imposto respectivo, que se encontram dentro de um limite de subsistência humana. Nesses casos, não há disponibilidade: não há escolha para o contribuinte, ele apenas usa os produtos adquiridos e a renda auferida para sobreviver. Apenas acima disso é que se pode exigir dele o tributo.

Por outro lado, a seletividade impõe alíquotas maiores aos produtos luxuosos e supérfluos, pois se presume que quem pode consumir um desses produtos tem capacidade contributiva para contribuir em uma maior proporção para o Fisco. Logo, quanto menos essencial o produto consumido, maior deve ser a alíquota cobrada no seu consumo.

Essas presunções derivadas da seletividade e da progressividade são, em geral, absolutas – especialmente quanto à seletividade, em que o consumo de determinado produto será igualmente tributado, seja o consumidor um milionário ou um miserável. Isso ocorre porque a capacidade contributiva é demonstrada no consumo do produto, ou seja: ao se consumir um bem luxuoso, presume-se que há capacidade para contribuir com uma alíquota maior. As características pessoais do contribuinte em nada interferem na incidência do tributo, que varia apenas em função da maior ou menor essencialidade do produto. Conforme Becker (1963, p. 458 et seq.), trata-se do fato-signo presuntivo de renda ou riqueza, eleito pela lei como aquele em que se demonstra capacidade para contribuir com o Fisco. O mesmo autor afirma que a eleição desses fatos constitui-se de presunções absolutas (*jure et de jure*), que na realidade nada mais são do que regras jurídicas estabelecidas na lei e que carregam observância obrigatória.

A seletividade aplica-se aos tributos sobre o consumo porque serve para identificar a capacidade contributiva demonstrada em função da aquisição do produto e da sua característica de ser mais ou menos essencial. A progressividade aqui poderia causar distorções, porque pode haver um produto de grande valor que seja extremamente essencial;

da mesma maneira que pode haver um produto absolutamente supérfluo, mas que tenha um valor pequeno. A variação da alíquota em função da base de cálculo não seria adequada a demonstrar a capacidade contributiva. Essa característica do produto, de ser mais ou menos essencial à vida humana é que deve ser utilizada para a atribuição da alíquota.¹³

Quanto à essencialidade, surge a questão de ser um valor bastante subjetivo. O essencial de alguém difere do de outrem, de maneira que pode ser difícil definir se determinado produto é ou não essencial, ou ainda se é mais ou menos essencial. Parece ser mais adequado entender a essencialidade como uma característica própria de produtos destinados à vida humana, à sua manutenção e ao seu desenvolvimento, para que o bem comum seja alcançado. Como expõe Humberto Ávila:

Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. "Essencial" significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. (ÁVILA, 2008, p. 394)

Nesse sentido, parecem essenciais os alimentos da cesta básica, os produtos de limpeza básicos e as utilidades domésticas mínimas para uma vida saudável (ex.: geladeira). A essencialidade também pode ser indicada para aqueles produtos sem os quais a vida de determinadas pessoas é impossível ou limitada, como os produtos destinados a deficientes físicos (cadeiras de roda, veículos adaptados, etc.). Esses produtos, quando consumidos por pessoas em tal condição, não demonstram capacidade contributiva, mas apenas servem para a aquisição de meios mínimos para a manutenção da vida ou para a superação de algumas limitações impostas pela deficiência. Logo, trata-se de produtos absolutamente essenciais que devem ser isentos ou ter alíquotas reduzidas.

Conclusões

Nota-se que o tributo deve incidir apenas onde há capacidade contributiva. Logo, quando esta inexistente (mínimo existencial) ou quando esta foi esgotada (tributo com efeito de confisco) não há como fazer incidir tributo principalmente pelas violações à direitos e garantias individuais, já que o tributo, neste caso, interfere na subsistência digna do contribuinte. Além disso, tributar quem não tem capacidade para contribuir não é eficiente, já que o contribuinte nessa situação não possui meios materiais para adimplir com a obrigação tributária, resultando em alta inadimplência nestas situações.

Quando há a capacidade contributiva, é necessário que o tributo seja graduado conforme as circunstâncias pessoais de cada contribuinte. Assim, quando se tributa a renda ou patrimônio, a progressividade faz com que o tributo incida com alíquotas maiores quanto maior for a base de cálculo do tributo, já que uma grande renda ou patrimônio indica uma grande capacidade. Já na tributação sobre o consumo, não necessariamente o preço de venda do produto indica uma maior capacidade do adquirente; motivo pelo qual o critério mais adequado é graduar a alíquota de acordo com a essencialidade do

produto, considerando-se que o contribuinte disposto a consumir produtos supérfluos possua maior capacidade contributiva e, por isso, possa pagar uma alíquota maior quando do consumo destes bens.

Em síntese, o que se estudou aqui são limites e critérios que permitem a criação e cobrança dos tributos dentro dos valores pretendidos pela capacidade contributiva, de maneira a materializar a igualdade em matéria tributária.

THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE: LIMITATIONS AND STANDARDS TO THE TAXATION

ABSTRACT: The ability-to-pay principle is treated not only as a value of equality in the taxation, but also as a limitation to the tax burden. The article identifies the limits of preservation of the existence minimum, when there is an absence of ability-to-pay, and also the limit of prohibition of the taxation with confiscation effect, when the ability-to-pay is exhausted. Also two standards are identified to the distribution of the tax burden: proportionality and selectivity. The aim is to demonstrate that the ability-to-pay brings to the taxation parameters to its incidence, making more concrete the equality that should exist on it.

KEYWORDS: Ability-to-pay principle. Progressivity of aliquots. Preservation of the existential minimum. Selectivity. Progressivity.

Referências

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BOUCHER, Hércules. *Conceitos e categorias de Direito Tributário (imposto de renda)*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Comunicado da Presidência nº 22/2009. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: RT, 1994.
- PATU, Gustavo. *A escalada da carga tributária*. São Paulo: Publifolha, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in taxation*. 10. ed. Nova York: Macmillan, 1931.

STUART MILL, John. *Princípios de economia política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

_____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

Notas

¹ “Não causa surpresa, daí, que se coloque o debate sobre reforma tributária: não basta que o sistema tributário seja instrumento adequado para a arrecadação; impõe-se que sua configuração se dê de forma que não ponha em risco sua base de sustentação, qual seja, a própria economia” (SCHOUERI, 2009, p. 142).

² No original: “The distinguishing mark of modern economic life in this respect is the realization of these close economic interrelations. The machinery of production has become so subtle and so complex that the disarrangement of any one part throws the whole out of gear. The overburdening of any one class may have the most unlooked-for consequences upon another. Taxation, as a weapon of retaliation, often proves to be a boomerang. An undue pressure on a railroad may decrease facilities, rather than increase revenue”.

³ Como ensina Ricardo Lobo Torres (2009, p. 8): “Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”.

⁴ Apesar da indicação desse limite, o Brasil encontra-se longe de respeitá-lo. Recente estudo do Ipea (2009) indica que contribuintes com renda familiar mensal de até dois salários-mínimos tiveram carga tributária bruta no ano de 2008 no percentual de 53,9% da sua renda, enquanto para os contribuintes com renda familiar superior a 30 salários-mínimos, a carga foi de 29%. O mesmo estudo indica que esses números aumentaram significativamente de 2004 a 2008, apontando que o sistema, tal qual hoje se apresenta, está levando a uma desigualdade maior, impondo um ônus tributário muito maior aos mais pobres do que aos mais ricos. Limites de preservação do mínimo vital, vedação de confisco e critérios como progressividade e seletividade são desrespeitados, de maneira que o sistema parece conformado, no sentido de realizar justamente o oposto daquilo que o Direito determina. O mecanismo que permite essa forma de tributação é explicado pela maior incidência da tributação indireta no Brasil, que arrecada muito mais dessa maneira do que pela via direta, como ocorre na maioria dos países. Esse fato é demonstrado em Patu (2008).

⁵ Conforme explicam Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 46), “a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial”.

⁶ “Mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo com efeito de confisco, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada” (MACHADO, 1994, p. 105).

⁷ “A capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva” (TIPKE, 1998, p. 65).

⁸ Como explica Hércules Boucher (1955, p. 253), “sacrifica-se mais quem oferece dez, possuindo cem, do que quem oferece cem mil possuindo um milhão”. No mesmo sentido, Mill (1983, p. 292-293).

⁹ Humberto Ávila (2008, p. 160-161), ao argumentar que a capacidade contributiva é a medida de igualdade na aplicação da igualdade, assim expõe: “Isso importa dizer que a medida de aplicação

da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a imposição deve corresponder à capacidade contributiva”.

¹⁰ “Tende, pois, a progressividade a assegurar a igualdade de sacrifício de todos os contribuintes, a fim de que não venham uns a sofrer mais do que outros o peso da obrigação relativa às despesas comuns do Estado” (BOUCHER, 1955, p. 253).

¹¹ “A progressividade está limitada pelo princípio da capacidade contributiva, visando à não confiscatoriedade e ao não cerceamento de outros direitos constitucionais” (COSTA, 1993, p. 103).

¹² “O subprincípio da seletividade, que informa o IPI e o ICMS [...] aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo” (TORRES, 2008, p. 94-95).

¹³ Cristiano Carvalho (2005, p. 374-375) entende que “não se pode considerar que a seletividade seja propriamente uma forma de objetivar a capacidade contributiva, pois o valor que está por trás dela refere-se, muito mais, a estimular ou desestimular o consumo de determinados produtos do que aplicar a isonomia ao contribuinte”. Logo, para esse autor, a seletividade seria fundamentada em critérios extrafiscais direcionados a influenciar o consumidor a consumir ou não determinado produto. Discorda-se de tal entendimento, no sentido de que eventuais alterações de alíquota dos tributos sujeitos à seletividade com justificativa extrafiscal devem ser regidas pela proporcionalidade, e não pela seletividade. Esta se presta como meio de selecionar quais produtos denotam mais ou menos capacidade contributiva do contribuinte em tributos nos quais a progressividade não é aplicável. Já quando se pretende alterar o tributo para induzir o comportamento do contribuinte, está-se diante de um uso extrafiscal do tributo, em que são deixados de lado critérios da capacidade contributiva de distribuição isonômica da carga tributária para se fazer incidir o tributo de maneira a se obter efetivamente o efeito indutor pretendido. Por esses motivos, tais alterações sujeitam-se ao critério de proporcionalidade e pouco se relacionam à seletividade.