

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA¹

Diogo Ferraz Lemos Tavares

Mestrando em Direito Público na Uerj;

Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV/RJ;

Advogado

RESUMO

O presente artigo procura fazer um estudo histórico sobre a fundamentação do princípio da capacidade contributiva, procurando delinear o seu conteúdo através da análise das diversas abordagens doutrinárias estabelecidas ao longo do tempo. O objetivo é tentar conciliar os diferentes entendimentos para se chegar a uma visão da capacidade contributiva que seja a mais completa possível.

PALAVRAS-CHAVE

Capacidade contributiva. Objetiva. Subjetiva. Pressuposto. Parâmetro.

SUMÁRIO

1 Introdução 2 Evolução da Fundamentação do Princípio 3 Os Contornos da Capacidade Contributiva 3.1 Limites Verticais da capacidade contributiva 3.2 Limites Horizontais da capacidade contributiva 4 Capacidade Contributiva Subjetiva e Objetiva 5 Capacidade Contributiva como Pressuposto e como Parâmetro 6 Conclusão 7 Bibliografia

1 Introdução

Durante o tempo em que prevaleceu o positivismo formalista², o Direito Tributário ficou afastado de fontes jurídicas voltadas à ética, à moral e, pode-se dizer, à humanidade.

¹ Artigo recebido em 9/8/2007 e aprovado pelo Conselho Editorial em 5/9/2007.

² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 2 e 8: “A jurisprudência dos conceitos do século XIX lançou as bases para a retomada do formalismo jurídico que, mais tarde, no século XX, seria desenvolvido por Hans Kelsen, em reação ao positivismo sociológico da jurisprudência dos interesses de Philipp Heck, e ao movimento para o direito livre, preconizado por Herman Kantorowicz. O que há de comum entre a jurisprudência dos conceitos do século XIX e a obra de Kelsen, no século XX, é o positivismo formalista, que se caracteriza pelo corte entre o direito e a moral, redutor da realidade jurídica à norma. Segundo Kelsen, o que não está na norma não interessa ao direito. Assim, para o jurista austríaco, a questão da justiça só interessa ao direito quando introduzida por uma norma do ordenamento jurídico”.

Nesse período, as discussões e os estudos fiscais focalizaram os aspectos puramente mecanicistas, legalistas, ou seja, apegados muito mais à forma e ao que era positivado do que à fundamentação do conteúdo daquela posituação. Viviam-se em uma época majoritariamente de debates áridos, que prestigiavam a análise da superfície em detrimento do estudo da base, dos alicerces, enfim, da sustentação do que se estava a discutir.

No entanto, tal abordagem do Direito mostrou-se insuficiente, precária, pois não conseguia cuidar satisfatoriamente da complexidade inerente às relações humanas, extremamente agravada pelo desenvolvimento da sociedade.

Nesse sentido, revelou-se imperioso que se aumentasse o *campo de visão* do Direito, a fim de que os olhos do jurista passassem a enxergar não apenas o que era iluminado pelo estreito feixe de luz emanado do Direito Positivo, mas também a realidade, jurídica e fática, que existia na imensa zona de penumbra restante.

Assim, ganharam relevância fontes jurídicas que estavam esquecidas, como os valores, princípios e postulados³ - que, em curtas palavras, orientam toda a conduta humana e, portanto, também devem ser objeto do estudo jurídico.

No Direito Tributário, tornou-se necessário o estudo de como tais valores, princípios e postulados agem sobre esse ramo jurídico. Melhor explicando, quais problemas e soluções surgem (e como surgem) a partir do momento em que essas três “novas” fontes passaram a iluminar o raciocínio jurídico-tributário.

Nessa nova acomodação, o princípio da capacidade contributiva³ aparece como um dos princípios mais caros ao Direito Tributário, uma vez que sintetiza uma grande gama de valores e, ao mesmo tempo, especialmente através de subprincípios e de princípios correlatos, operacionaliza a aplicação justa das normas tributárias.

Diante da imensa utilidade vislumbrada pelos juristas nesse princípio, houve o que se pode chamar de *efeito vara de marmelo*: quando uma vara de marmelo é envergada demasiadamente para uma posição, após ser solta a sua tendência é de que se volte, com toda a força, para a posição oposta. Com o princípio da capacidade contributiva ocorreu o mesmo fenômeno: depois de um longo período de quase completo esquecimento, o princípio foi “solto” e, assim como a vara de marmelo, projetou-se, com toda a força, rumo a uma “superexposição”.

Frise-se que essa “superexposição” não acarretaria, necessariamente, problemas ao aplicador do direito. Contudo, as dificuldades surgem quando a aplicação do princípio não acontece de forma precisa, bem identificada e fundamentada, vulgarizando-o e

³ No Direito Positivo brasileiro, esse princípio é previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (grifo nosso).

concedendo aos subsistentes defensores do formalismo argumentos para chamar este e outros princípios de argumentos meramente retóricos, sem conteúdo, passíveis de serem utilizados para sustentar qualquer tipo de posição, até aquelas opostas.

Neste trabalho, procurar-se-á explicar a evolução das concepções acerca dos fundamentos e do funcionamento do princípio da capacidade contributiva, para que ele tenha a sua aplicação racionalizada e, com isso, não perca a solidez necessária a uma eficácia ótima.

2 Evolução da fundamentação do princípio da capacidade contributiva

Conforme noticia Ricardo Lobo Torres⁴, o princípio da capacidade contributiva foi pela primeira vez formulado por Adam Smith, que afirmou que “a subordinação do cidadão ao Governo deve se fazer ‘na medida do possível, em proporção a sua respectiva capacidade de pagar’”.⁵

Em outras palavras, a intervenção estatal sobre um determinado sujeito deve respeitar a capacidade de este suportar tal intervenção, ou seja, somente poderá ser alcançada pelo Estado a parcela do patrimônio individual que estiver disponível⁶ também para o seu titular.

Na doutrina de Smith, essa “capacidade de pagar”, por sua vez, deve ser proporcional à riqueza que os contribuintes gozam sob a proteção do Estado, no que se convencionou chamar de princípio ou teoria do benefício: o tributo deveria ser mensurado de acordo com o benefício proporcionado pelo Estado ao contribuinte⁷, vale dizer, o tributo teria ares de contraprestação aos serviços⁸ prestados pelo Estado aos cidadãos.

Com o passar do tempo, outras teorias sobre o princípio da capacidade contributiva foram construídas, sempre com o objetivo de tornar o seu fundamento e o seu conteúdo mais claros e palpáveis para o manejo jurídico.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁵ A preocupação com a justiça na tributação, especialmente com observância à capacidade de cada contribuinte suportar o tributo, remonta à Grécia e Roma antigas, bem como à *Magna Charta* inglesa, de 1215: “VIVEIROS DE CASTRO historia que em Atenas certa contribuição para o custeio da marinha nacional era devida por todo cidadão ‘cuja fortuna atingia a 10 talentos’ (os que possuíam menos de 10 talentos se associavam para o fornecimento de uma galera), escrevendo-se num registro a importância com que cada cidadão era obrigado a contribuir, tendo sempre em vista as faculdades de cada um. Roma estabeleceu, com Servius Tullius, originalíssima forma de capitação, depois revogada por Tarquínio, o *Soberbo*, a qual tomava por base a fortuna de cada contribuinte. Posteriormente, em 1215, a *Magna Charta* inglesa registraria no seu artigo 12 que as prestações coercitivas deveriam ser ‘moderadamente fixadas’” (DOMINGUES, José Marcos. *Capacidade contributiva: Conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 12-22).

⁶ A noção de disponibilidade aqui ventilada será mais bem explicitada adiante.

⁷ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 15.

⁸ A expressão “serviços” aqui é utilizada em um significado amplíssimo, abrangendo todas as atuações estatais em relação aos cidadãos, até mesmo a garantia geral de segurança e liberdade, por exemplo.

Nesse sentido, pode-se atribuir a Stuart Mill⁹ o início da chamada “teoria do igual sacrifício”, segundo a qual a observância à capacidade contributiva é justificada pelo fato de que os cidadãos devem se sacrificar de maneira proporcionalmente igual para viabilizar o sustento do Estado.

Na esteira dessa teoria, ganhou força a progressividade, por ser este o critério entendido como ideal para, fundado nas curvas de utilidade da riqueza¹⁰, garantir que os ricos paguem mais impostos do que os pobres, uma vez que a carga tributária seria progressivamente majorada na medida em que a riqueza tributável aumentasse e, conseqüentemente, gerasse menos utilidade para o seu titular. Dessa forma, quanto mais riqueza um sujeito possuísse, maior seria a carga tributária incidente sobre ele.

Ambas as teorias pautavam-se na idéia de que a capacidade contributiva seria, em última análise, a causa do tributo, diga-se, a causa maior, jurídica e econômica, da obrigação tributária.

Isso porque, em ambos os casos, a existência de capacidade contributiva, seja em relação ao “benefício” auferido pelos cidadãos no que tange à atuação estatal, ainda que genérica, seja em relação à necessidade de que todos se sacrifiquem de maneira proporcionalmente igual para sustentar essa atuação estatal, é considerada a justificativa que permite a incidência tributária e a exigência, pelo Estado, de dinheiro dos cidadãos.

Essa linha de pensamento já era verificada em Benvenuto Griziotti¹¹, que afirmava:

La distribución de los gastos públicos, teniendo en cuenta el principio de la capacidad contributiva, **debe hacerse en relación con los beneficios generales de que gozan los contribuyentes** y derivados tanto por la actuación del Estado como por la de la Sociedad y la Economía nacional que el propio Estado representa. [...] **Estos beneficios deben ser como los puntos de referencia y el limite para la aplicación de los impuestos** fundados sobre la capacidad contributiva de cada contribuyente. (grifo nosso).

Todavia, essas teorias, que podem ser chamadas de causalistas, revelaram inúmeras inconsistências, por exemplo:

(a) não ofereciam respostas quando confrontadas com problemas que as contrariassem, como aquele relativo aos impostos, espécie tributária normalmente definida como desvinculada de qualquer contraprestação, insuscetível de ser correlacionada com um sacrifício dos ou um benefício aos cidadãos, ao menos nas acepções de tais palavras utilizadas nas citadas teorias;

⁹ Apud TORRES, op. cit.

¹⁰ JARACH, op. cit., p. 12.

¹¹ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid: Reus, 1958. p. 143.

- (b) ao equipararem a capacidade contributiva à causa do tributo, acabam por identificá-la, ou melhor, confundi-la, com o fato gerador, assim entendido como o fato que, uma vez observado, dá margem à incidência tributária;
- (c) a interpretação de que, uma vez verificada capacidade contributiva, estaria justificada toda e qualquer iniciativa do Estado tendente a cobrar qualquer tributo, faz desaparecer a distinção ética e jurídica entre tributos e extorsões arbitrárias do Poder Público.

Além disso, em ambas as teorias acima a capacidade contributiva em si não é explicada, *i.e.*, o modo de a identificar não é fundamentado, de forma que ela própria carece de uma legitimação jurídica. Na verdade, a capacidade contributiva seria definida a critério do legislador, que a identificaria por métodos científicos¹², sem a consideração de aspectos valorativos cuja relevância será demonstrada adiante.

Diante da insuficiência de tais teorias, passou-se a analisar a capacidade contributiva de uma maneira holística, completa, buscando-se no sistema jurídico os instrumentos que traçariam os contornos, estabeleceriam os limites e revelariam, ainda que abstratamente, o conteúdo desse princípio.

Portanto, constatou-se que a legitimação do princípio da capacidade contributiva é fundada na interseção de uma série de outros princípios, como os da igualdade, da solidariedade, da proporcionalidade - e em valores como a liberdade. Esse princípio se distancia, portanto, da idéia de “causa do tributo” para se aproximar da noção de um “fundamento ético da tributação”.¹³

A idéia de solidariedade, então, passa a ter grande importância na definição da capacidade contributiva, significando, conforme Francesco Moschetti¹⁴, uma cooperação altruísta, caracterizada pelo sacrifício de um interesse individual, pela ausência ou irrelevância de uma contraprestação direta e pela finalidade de interesse coletivo. Esses três elementos, por sua vez, mostram-se presentes na relação tributária, em que o indivíduo, pelo dever de solidariedade, é levado a sacrificar uma parcela do seu patrimônio sem necessariamente obter uma contraprestação específica, com vistas ao interesse coletivo consubstanciado no custeio do Estado.

Nesse sentido, os tributos devem ser divididos, sim, de forma que os mais ricos paguem mais que os mais pobres. Mas isso nada tem em comum com a questão do igual sacrifício ou da mensuração dos respectivos benefícios, mas sim com o fato de que, tendo em vista tal dever de solidariedade - inerente aos seres humanos e elevado

¹² TORRES, *op. cit.*, p. 299.

¹³ *Ibid.*, p. 300.

¹⁴ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de la Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 117.

constitucionalmente ao status de objetivo fundamental do Estado -, é imprescindível para a humanidade (e não meramente para o sustento do Estado) que a repartição tributária seja feita dessa maneira.

Outro valor que contribui à formulação do princípio da capacidade contributiva é a liberdade, cuja concepção sofreu significativas alterações ao longo do tempo e com o passar das transformações ocorridas no Estado: desde o Estado Liberal Clássico, em que imperava a chamada “liberdade de”; passando pelo Estado de Bem-estar Social, em que reinava a “liberdade para”; até o Estado Democrático de Direito, em que vige a “igual liberdade”.¹⁵

No que toca o Direito Tributário, é lapidar a introdução do professor Ricardo Lobo Torres sobre o que pode se chamar de “liberdade fiscal”:

Liberdade e tributo, conseqüentemente, caminham juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, constitui preço da liberdade, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado, e pode implicar na opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo.¹⁶

A feição moderna do Direito Tributário aponta esse ramo do Direito como o responsável pela arrecadação de recursos para que seja possível o custeio das atividades estatais, voltadas à garantia dos direitos fundamentais do homem e à persecução de certas finalidades valoradas positivamente pela sociedade.

Em resumo, o cidadão abre mão de parte da sua liberdade (por exemplo, da liberdade de dispor livre e ilimitadamente do seu patrimônio), para com ela contribuir para o sustento do Estado, justamente para ter as suas demais liberdades garantidas.

Nesse sentido é que se fala, como visto no trecho acima transcrito, em “preço da liberdade”, pois o tributo passa a ser encarado como o montante de recurso (e de liberdade) que o cidadão tem de fornecer ao Estado (dele abrindo mão), para que o restante da sua liberdade, na qual se compreende a liberdade para o exercício dos direitos que lhe são inerentes, seja protegida ou garantida por este último.

¹⁵ TORRES, op. cit., p. 59.

¹⁶ Idem.

Em suma, o tributo é o preço para que o homem possa desenvolver suas potencialidades na esfera de direitos que lhe é reservada pelo ordenamento jurídico, até o limite em que essa esfera colide com a de outros. Este preço, mais do que financeiro, também é mensurado como uma espécie de liberdade, pois é fato que, ao pagar o tributo, o cidadão abre mão de uma parcela da liberdade que teria para usufruir das suas posses.

No entanto, esse preço não é totalmente aberto à conveniência do Estado. Ao mesmo tempo em que visa a possibilitar a garantia das liberdades pelo Estado, a tributação não pode, ela própria, converter-se em um fator de opressão da liberdade dos contribuintes. Nesse sentido, um tributo não pode ter contornos que façam com que o seu adimplemento gere, por si só, um constrangimento desproporcional da liberdade do contribuinte.

Com efeito, ainda na esteira do entendimento do eminente professor da Uerj, “a liberdade fiscal apresenta o perfil negativo, isto é, de limitação do poder de o Estado tributar certas liberdades [...] ou de tratar desigualmente as pessoas”. E há vários meios para que essa limitação seja efetivada, desde a previsão de imunidades na Constituição até a outorga de isenções pela legislação infraconstitucional, sempre em observância aos princípios e direitos fundamentais presentes no ordenamento jurídico, passando obviamente pela proibição de privilégios e discriminações odiosos que maculariam a igualdade material entre os contribuintes.

Além disso, a atuação tributária estatal passa a observar não apenas as liberdades propriamente ditas, mas também as condições para o desenvolvimento dessas liberdades, sem as quais o indivíduo é impossibilitado, na prática, de exercê-las. Surge, então, a necessidade de se proteger um momento anterior ao próprio exercício da liberdade, ou seja, deve-se garantir que a tributação não impeça o cidadão de ter condições e se valer daquele exercício.

A capacidade contributiva seria extraída, ainda, do Estado de Direito¹⁷, pois, nesse tipo de sistema jurídico, a carga tributária deve ser repartida com justiça entre os cidadãos¹⁸. E isso decorre do fato de que, em um Estado que tenha como valor a realização da justiça em suas diversas esferas, tal justiça, no Direito Tributário, é garantida, entre outras formas, pela igualdade (ou equidade) da repartição da carga tributária.

Note-se que o raciocínio acima não acarreta a conclusão de que o princípio da capacidade contributiva seria mero desdobramento do princípio da igualdade;

¹⁷ Ressalve-se que, mesmo no Estado Liberal e no Estado Social, já existia a preocupação com a questão da Justiça Fiscal, como revela o fato de um dos precursores da idéia de capacidade contributiva ser Adam Smith, economista do século XVII. No entanto, com o advento do Estado Democrático de Direito, a capacidade contributiva ganha uma fundamentação mais forte, na medida em que a idéia de Justiça passa a permear o próprio conceito do Estado, em vez de ser um dado *satélite* que, embora seja objeto de preocupação, não está arraigado na concepção do Estado.

¹⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 28.

ou que aquele tão somente seria a materialização deste no Direito Tributário. A confusão entre os dois princípios, ou melhor, a sua superposição, foi comum na doutrina ao longo do tempo, como se exemplifica pelos ensinamentos de Victor Uckmar¹⁹, para quem a igualdade perante os gravames fiscais poderia ser entendida em dois sentidos:

- a) em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal;
- b) em sentido econômico, como **dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida**, entendida em termos de **sacrifício**, isto é, como melhor será visto a seguir, **em relação à capacidade contributiva dos indivíduos**. (grifo nosso).

Na verdade, o princípio da igualdade é um dos muitos que devem ser ponderados para se definir a capacidade contributiva em um caso concreto. Caso esses dois princípios fossem confundidos - de forma que o atendimento à igualdade conduzisse necessariamente à consideração de que a capacidade contributiva teria restado observada -, poder-se-ia chegar à impensável conclusão de que uma carga tributária arbitrária, excessiva e, portanto, injusta, mas igualmente aplicável a todo um determinado segmento de contribuintes, respeitaria o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, somente a partir do momento em que se tem em mente que, para estudar a capacidade contributiva, é necessária a análise do caso mediante a ponderação de diversos princípios a par do da igualdade, se conseguirá evitar incongruências como a identificada no parágrafo acima.

A rigor, como bem assinala Fernando Perez Royo²⁰, tanto se pode afirmar que a tributação segundo a capacidade econômica é um objetivo ao qual servem de maneira instrumental os demais princípios ou critérios de justiça do sistema tributário quanto se pode dizer que esses demais princípios constituem derivações do princípio fundamental da contribuição segundo tal capacidade.

3 O conteúdo da capacidade contributiva

Ao retomar e aprofundar os primeiros entendimentos de Adam Smith citados anteriormente, a capacidade contributiva corresponde à parcela do patrimônio que pode ser considerada disponível, para que o contribuinte, em solidariedade com os demais, participe do custeio das atividades estatais, no sentido mais amplo possível deste último termo.

¹⁹ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976. p. 54.

²⁰ PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: parte general*. Madrid: Civitas, 1995. p. 35.

Como parcela disponível, deve-se entender a parte do patrimônio do contribuinte que, por um lado, se lhe for privada, não gera prejuízo ao seu sustento e ao seu desenvolvimento constitucionalmente garantidos, e, por outro, cuja invasão não encerra uma forma de expropriação patrimonial em favor do Estado.

Tal parcela patrimonial, portanto, deve corresponder a uma riqueza, seja ela nova, acumulada ou em qualquer outra forma de manifestação²¹, pois, conforme observa Tipke²², os tributos - especialmente os impostos - somente podem ter em sua hipótese de incidência uma situação fática que revele a existência ou o surgimento de uma riqueza para o contribuinte.

A fim de se obter elementos que possibilitem a delimitação precisa, caso a caso, da supracitada parcela disponível, mister se faz identificar os critérios, regras e princípios dotados de capacidade para materializar tal delimitação.

Para o bem da clareza e da coerência com a linha teórica aqui seguida, esclarece-se que este trabalho utilizará a proposta de Ricardo Lobo Torres para identificar como se dá o estabelecimento do conteúdo da capacidade contributiva.

O eminente professor da Uerj divide as limitações constitucionais com base nos seguintes critérios:

- (a) quantitativas, que protegem o cidadão, no plano vertical, contra o excesso de tributação e contra o desrespeito do mínimo necessário à sobrevivência digna; e
- (b) qualitativas, que garantem o contribuinte, no plano horizontal, contra as discriminações arbitrárias e os privilégios odiosos concedidos a terceiros.²³

3.1 Limites verticais da capacidade contributiva

Os limites verticais são os que, por um lado, indicam o momento a partir do qual se pode considerar existente uma capacidade contributiva apta a permitir a incidência tributária (ponto inicial); e, por outro, estabelecem o limite máximo até o qual essa capacidade pode ser onerada pela carga tributária.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 258: "O fato gerador apenas indica as várias situações ou oportunidades em que a renda dos particulares pode ser espreitada e atingida pelo Fisco: ora quando é **recebida** (impostos sobre a renda propriamente dita), ora quando é **objeto de atos jurídicos** (impostos de selos sobre documentos que provam contratos e negócios), ou ainda quando os beneficiários dessa renda a **gastam** (impostos de consumo, etc.). Essa afirmação é verdadeira, sob a ressalva de que, em certos casos especiais, os impostos também representam mutilação de **capital já formado**. Não significa isso que os chamados impostos sobre o capital retirem deste a quantia em que se definem. Muitas vezes, um 'imposto sobre capital', como ponderou Jêze, nada mais é do que imposto medido pelo capital e pago pela renda" (grifo nosso).

²² TIPKE, op. cit., p. 31.

²³ TORRES, op. cit., p. 304.

O sobredito ponto inicial ou limite mínimo que necessita ser alcançado para que se fale em capacidade contributiva é indicado pelo mínimo existencial. Trata-se, na verdade, de uma proteção aos direitos de liberdade, e não à capacidade contributiva, pois se aquele mínimo existencial não é preenchido, esta sequer existe²⁴ e, portanto, não pode ser vulnerada ou desrespeitada. Nos dizeres de Francesco Moschetti, “la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, que supera el mínimo vital”, uma vez que “no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales”²⁵.

Vê-se, então, que a riqueza sempre é o índice que revelará o grau de possibilidade de o cidadão contribuir para o sustento do Estado. E assim o é porque a tributação visa a prover o Estado de recursos para a consecução das suas atividades, ao transferir riqueza da sociedade para o ente estatal, visto que este não possui, inicialmente, riqueza própria. Por conseguinte, é lógico e coerente que a medida para se delinear essa transferência seja aquilo que está sendo transferido, ou seja, a riqueza.

Com efeito, o mínimo existencial indica a parcela patrimonial tida como essencial para que o contribuinte possa sobreviver, ou, em uma interpretação mais ampla, possa também desenvolver razoável e dignamente as atividades voltadas à sua subsistência, inclusive as atividades profissionais.

Sobressai, aqui, a dignidade da pessoa humana, pois o valor fundamental de qualquer ordenamento jurídico é a pessoa humana, que deve ser protegida e ter garantido o desenvolvimento das suas potencialidades na melhor medida possível. A necessidade dessa proteção conduz ao reconhecimento de uma outra necessidade: a coexistência entre as pessoas, que se alia à já referida igualdade material ou substancial, à liberdade e à idéia de justiça distributiva para materializar o conteúdo da solidariedade, fulcrado também na idéia de reciprocidade²⁶.

Para que um cidadão tenha preservada a sua dignidade e possa desempenhar de maneira razoável o seu papel da sociedade, é necessário que ele detenha um mínimo de recursos para tanto. Obviamente, este mínimo de recursos não pode ser objeto de tributação, sob pena de se impedir o exercício da liberdade prática por aquela pessoa.

Por essa razão, enquanto a pessoa não tiver possibilidades patrimoniais para desempenhar as suas liberdades, inexistente espaço para a tributação, pois, caso contrário,

²⁴ CONTI, op. cit., p. 53.

²⁵ MOSCHETTI, op. cit., p. 68.

²⁶ MORAES, Maria Celina Bodin de. O Conceito de Dignidade Humana: Substrato Axialógico e Conteúdo Normativo. In: SARLET, Ingo. *Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

o Estado estaria proporcionando a perpetuação de uma situação de ausência de liberdade, o que contradiz a sua função primordial, especialmente no Estado de Direito: garantir aos seus cidadãos o desempenho de tais liberdades na melhor medida possível.

Por outro lado, a partir do momento em que esse mínimo existencial é verificado, a parcela patrimonial que o suplantar já pode ser considerada disponível para o contribuinte e, assim, passível de se sujeitar à incidência tributária. Logicamente, observam-se outros princípios, como o da proporcionalidade e o da igualdade, de forma que os contribuintes sejam onerados proporcionalmente à medida dessa parcela *excedente*.

O outro limite vertical diz respeito ao extremo oposto, pois se preocupa em garantir que a tributação não ganhe feições confiscatórias, ou seja, não passe a incidir sobre o que já não pode ser considerado riqueza, violando o direito de propriedade do contribuinte²⁷.

Eis, então, o princípio da proibição do excesso, ou da vedação ao confisco²⁸, que impede que a carga tributária aniquile a própria fonte da riqueza. Para Tipke²⁹, a proibição do confisco constituiria uma obviedade para um Estado que se funda na economia de mercado e na propriedade privada, pois este Estado, se realizasse o confisco, aniquilaria a sua própria fonte de custeio, uma vez que esgotaria as riquezas que poderiam consubstanciar fontes impositivas tributárias.

Como se vê, enquanto o mínimo existencial garante que não haverá tributação se *ainda não* existir capacidade contributiva, pode-se dizer que a proibição de excesso garante que não haverá tributação quando *não mais* existir capacidade contributiva. São dois momentos distintos, mas dois lados da mesma moeda: um delimita o instante em que se satisfazem os direitos básicos de liberdade e nasce a capacidade contributiva; outro determina o instante em que cessa a capacidade contributiva e se deprecia a própria fonte da riqueza.

Note-se, no que tange ao mínimo existencial, a inexistência de um terreno sólido para se estabelecer com segurança e concretude o que por ele estaria abrangido, ou seja, quais tipos e níveis de gastos constituiriam aquela parcela mínima que deve ser garantida a todo cidadão. E em relação à vedação ao confisco, também é ponto absolutamente desprovido de consenso a definição do que se poderia entender como uma carga tributária confiscatória: a partir de que ponto uma dada carga tributária supera a capacidade contributiva e começa a corroer a própria fonte da riqueza tributável?

²⁷ CONTI, op. cit., p. 55. No ordenamento jurídico brasileiro, o direito de propriedade é expressamente garantido pelo art. 5º, XXII, da CF/88.

²⁸ Tal princípio encontra-se especificamente positivado na Constituição Federal de 1988, mais precisamente no art. 150, IV, que veda a todos os entes da Federação “utilizar tributo com efeito de confisco”.

²⁹ Op. cit., p. 59.

Além disso, para se estabelecer esse momento, também não é pacífico se deve ser considerada a carga tributária isoladamente (cada tributo individualmente), agrupadamente (cada grupo de tributos) ou globalmente (o conjunto total dos tributos). Tampouco há posições firmes a respeito das soluções para o caso de ser verificado o excesso, especialmente quando este for constatado não diante de um tributo específico, que poderia ser afastado, mas diante da carga tributária global. Nesse caso, qual tributo deverá ser afastado? O último? O mais gravoso? O menos gravoso?

3.2 Limites horizontais da capacidade contributiva

Além dos limites verticais - inferior (mínimo existencial) e superior (vedação ao confisco) - indicados acima, a capacidade contributiva é conformada por limites horizontais ou qualitativos, que dizem respeito à comparação entre as cargas tributárias dos contribuintes, nos quais se manifesta de maneira mais forte o princípio da igualdade.

Nesse diapasão, os limites horizontais buscam fazer com que as capacidades contributivas dos diversos contribuintes sejam medidas por critérios uniformes, para impedir que uma diferenciação de mensurações enseje uma diferenciação na tributação de contribuintes que se encontram, especificamente quanto à capacidade contributiva, em situações idênticas.

Para se alcançar esse objetivo, surge o que é denominado por Torres de “proibições de desigualdades”.³⁰

A primeira dessas proibições é a que impede a discriminação irrazoável. Assim, se uma determinada incidência tributária desconsiderar a riqueza manifestada por um contribuinte para se valer de outros critérios a fim de estabelecer uma diferenciação, ela será ilegítima. Em suma, ainda que haja riqueza, se o tributo utilizar critérios de diferenciação diversos do da capacidade contributiva - como sexo, raça, religião - estará ele em desconformidade com esse princípio, também porque tais aspectos são incongruentes com o que o Estado necessita (riqueza).

Essa afirmação não afasta a possibilidade da eleição de critérios de diferenciação desvinculados da capacidade contributiva, como pode ocorrer nos tributos de cunho extrafiscal. Isso porque, nesse tipo de tributo, a extrafiscalidade é revelada pela própria natureza do tributo e autoriza, *em alguma medida*, a inobservância da capacidade contributiva, ou melhor, de algum dos seus aspectos.

Uma segunda proibição verificada como limite horizontal da capacidade contributiva é a atinente aos privilégios odiosos, os quais consistem “na permissão,

³⁰ TORRES, op. cit., p. 306.

destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais³¹. Mostra-se presente, aqui, o princípio da generalidade, diretamente extraído do da igualdade³², no sentido de que a tributação, a princípio, deve ser imposta a todos os que se encontram em seu âmbito de incidência.

Dessa maneira, a identificação da capacidade contributiva deve fazer com que todos os contribuintes que a revelem e que estejam na mesma situação fática sofram a incidência do tributo uniformemente, sem que um ou alguns sejam desonerados em detrimento dos demais, que acabarão suportando a carga tributária da qual os beneficiados foram isentados.

A capacidade contributiva também é moldada, horizontalmente, pelas normas que, grosso modo, impedem a incidência de tributos, em defesa dos direitos fundamentais ou de objetivos tidos pelo constituinte como merecedores de proteção, como é o caso das imunidades.

Assim, muitas situações que, na prática, podem revelar capacidade contributiva de um determinado contribuinte são retiradas da competência tributária dos diversos entes fiscais, a fim de que aquela situação seja preservada ou estimulada.

Pelo exposto, constata-se que os limites horizontais da capacidade contributiva visam a uniformizá-la em relação aos contribuintes que se encontrem na mesma situação fática, de modo que, sempre em homenagem à solidariedade, a capacidade contributiva de cada um seja respeitada, ou para suportar ou para negar a incidência tributária.

4 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

Após ser delimitado, na medida do possível, o conteúdo do que pode ser entendido como a capacidade contributiva, é necessário estudar as facetas desse princípio, mais precisamente os diversos aspectos da sua manifestação.

Do raciocínio até aqui construído extrai-se que a capacidade contributiva deriva da combinação de muitas normas, as quais ora focam o prisma do sujeito, ora identificam o objeto, ora abordam ambos.

A justificativa até mesmo prática para o fato acima é que a capacidade contributiva pode não dizer respeito, exclusivamente, ao sujeito que pode ser tributado; também pode não se referir, exclusivamente, ao objeto que pode ser tributado. A rigor, existe liberdade, para o bem da aplicação do princípio, de que se preocupe com um, com outro ou com ambos os aspectos simultaneamente.

³¹ TORRES, op. cit., p. 307

³² DOMINGUES, op. cit., p. 12.

Nesse sentido, a doutrina construiu uma divisão da capacidade contributiva, que assumiria duas feições: subjetiva e objetiva.

Como ensina o professor José Marcos Domingues³³, a capacidade contributiva objetiva “significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada”. Ou seja, identifica se um determinado fato pode ou não ser considerado revelador de riqueza e, por conseguinte, passível de ser eleito como fato imponible deste ou daquele tributo, observada a natureza de cada um deles.

Ao corroborar essa abordagem, Perez Royo aduz que o legislador somente pode instituir tributos se adota como pressupostos circunstâncias (índices) reveladoras de capacidade econômica³⁴. Nas palavras do autor, “dichos índices pueden ser directos o indirectos, pueden medir la capacidad económica con diferente grado de perfección, pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir”.

Por esse prisma, a capacidade contributiva exige que um fato somente seja tributado caso a sua ocorrência tenha como consequência efetiva e necessária uma demonstração de riqueza por parte do contribuinte. O professor Luís César Souza de Queiroz explica de forma técnica essa afirmativa, ao asseverar que a capacidade contributiva objetiva:

É o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa [...], o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e que o seu consequente prescreva a conduta (obrigatória) de o titular dessa riqueza entregar parte dela ao Estado.³⁵

Constata-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva, em sua feição objetiva, estabelece que, para um tributo ser válido, deverá recair sobre um fato que “ostente sinal de riqueza pessoal”³⁶.

Já a capacidade contributiva subjetiva, nos dizeres de Domingues, teria o escopo de definir “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais” do contribuinte. Nesse caso, o princípio atuaria como “critério de gradação dos tributos”, uma vez que se deve modular “la carga tributaria de cada contribuyente [...] en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado

³³ DOMINGUES, op. cit., p. 57.

³⁴ PEREZ ROYO, op. cit., p. 36.

³⁵ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 80.

³⁶ Ibid.

índice de capacidade económica”³⁷. Dessa maneira, é obrigatório que os tributos observem precisamente as características pessoais do contribuinte para não serem fixados em tal monta que impeçam o cidadão “de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável a uma vida digna, ou que reduza o ‘padrão do contribuinte’”.³⁸

Na mesma linha segue o professor Queiroz³⁹, ao afirmar que a capacidade contributiva subjetiva é “aquela que dispõe sobre a necessidade de, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, levar-se em consideração as respectivas características pessoais, a fim de que a participação de cada um no financiamento do Estado se perfaça de forma justa”. Queiroz ainda afirma que, nessa acepção, a capacidade contributiva seria aplicável a todas as espécies tributárias⁴⁰, “pois tem relação com a aptidão de alguém entregar parte da riqueza que possui, sem comprometer sua sobrevivência, bem como de sua família, com dignidade”.⁴¹

Pedro Herrera Molina⁴², mantendo a linha já vista em Klaus Tipke de que a única fonte impositiva é a riqueza⁴³, mais precisamente a riqueza disponível, aborda a capacidade contributiva de forma um pouco diversa.

Em primeiro lugar, ao focar o fato presuntivo de riqueza⁴⁴, estabelece três requisitos para a sua determinação:⁴⁵

(a) aspecto material (princípio do rendimento líquido): a tributação deve gravar apenas a riqueza líquida de um contribuinte, ou seja, aquela subsistente após os gastos necessários para o surgimento daquela riqueza;

(b) aspecto quantitativo (princípio da tributação da renda efetiva): a tributação deve gravar a riqueza que efetivamente é obtida, e não uma riqueza fictícia ou presumida de forma absoluta; presunções podem ser válidas casuisticamente, por força de outros princípios que, no caso concreto, mereçam prevalência (praticabilidade, extrafiscalidade), mas devem ser sempre relativas;

(c) aspecto temporal: deve ser fixado, com razoabilidade, um intervalo de tempo em que os dois aspectos acima possam ser analisados, para que se possa identificar com a maior precisão possível se, neste período, o contribuinte possui ou não riqueza disponível.

³⁷ PEREZ ROYO, op. cit., p. 36.

³⁸ DOMINGUES, op. cit., p. 66.

³⁹ Op. cit., p. 75.

⁴⁰ A mesma afirmação já havia sido feita por DOMINGUES, op. cit., p. 77.

⁴¹ Op. cit. p. 76.

⁴² HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 116.

⁴³ TIPKE, op. cit., p. 117.

⁴⁴ Objeto da capacidade contributiva objetiva da doutrina nacional, que exige que a situação de fato que enseja a tributação seja reveladora de riqueza.

⁴⁵ MOLINA, p. 117 e seguintes.

Esta primeira faceta da capacidade contributiva, que Molina chama de objetiva, distancia-se da capacidade contributiva objetiva da doutrina nacional. A fim de resumir a diferença dessas concepções, pode-se dizer que, enquanto para a doutrina tradicional a capacidade contributiva objetiva diz respeito apenas ao acontecimento fático que pode ser tributado (o fato revelador de riqueza), para o referido autor ela leva em consideração não apenas esse acontecimento, mas também outros detalhes ligados à situação (do contribuinte) que lhe é subjacente, pois busca garantir que exista riqueza disponível propriamente dita, notadamente através dos requisitos expostos nas letras “a” e “b” acima.

A opção por um ou por outro caminho pode conduzir a conclusões diferentes diante do caso concreto: se um fato que isoladamente considerado poderia ser entendido como revelador de riqueza for analisado sob a luz dos requisitos citados por Pedro Herrera Molina, é possível que se conclua que a riqueza nele configurada não se encontra disponível ao contribuinte, tendo em vista a consideração coordenada dos aspectos acima indicados.

Em segundo lugar, Molina entende que o conteúdo subjetivo do princípio da capacidade contributiva é o de determinar, definitivamente, a existência de riqueza disponível passível de ser onerada pela tributação. Leva em consideração, especialmente, o Mínimo Existencial, que, diante das particularidades de cada contribuinte, representa o *ponto de partida* para a capacidade contributiva, pois enquanto este mínimo não for garantido, não há como se falar em aptidão para contribuir.⁴⁶

Uma terceira questão suscitada por Molina diz respeito a uma outra vertente da capacidade contributiva, que teria o condão de determinar a intensidade do gravame tributário⁴⁷, aqui se aproximando do conceito de capacidade contributiva subjetiva da doutrina brasileira. Essa intensidade teria como limite máximo o princípio da vedação ao confisco e deveria ser fixada com equidade em relação aos diversos contribuintes, sempre observada a aptidão prática para contribuir de cada um.

5 Capacidade contributiva como pressuposto e como parâmetro

A possibilidade de discrepâncias razoáveis e fundamentadas acerca da definição dos conceitos de capacidade contributiva objetiva e subjetiva revela que esta subdivisão é insuficiente para que o princípio seja inteiramente compreendido e, conseqüentemente, aplicado da forma mais adequada e sistematizada possível.

⁴⁶ Op. cit. p. 120 e seguintes.

⁴⁷ MOLINA, p. 127 e seguintes.

Um dos primeiros trabalhos a tratar, no Brasil, dessa insuficiência e da necessidade de uma delimitação mais precisa dos diversos aspectos do princípio em tela foi o escrito por Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Hiroshi Murayama⁴⁸, no qual os autores propõem uma reorganização da capacidade contributiva e a identificação de dois desdobramentos: a capacidade contributiva como pressuposto da tributação⁴⁹ e a capacidade contributiva como parâmetro da tributação.

Os autores esclarecem que, como pressuposto, a capacidade contributiva significa que, em uma abordagem objetiva, “o legislador é obrigado a adotar como hipótese de incidência um fato com conteúdo econômico revelador de riqueza”; e que, em uma abordagem subjetiva, “o contribuinte deve possuir meios financeiros para arcar com a tributação que lhe é imposta sem que seja afetado o seu mínimo essencial, nem sejam confiscados os seus bens”. E prosseguem, afirmando que “a capacidade contributiva possui, neste caso, uma função garantidora e desempenha um papel de tutela do direito de propriedade”.

Sob o enfoque acima, não basta que o legislador eleja como objeto de tributação um fato revelador de riqueza, como já bem apontado pela doutrina nacional tradicional; é necessário um *plus*, isto é, que também o contribuinte (e não só o fato) tenha aptidão para revelar essa riqueza, ou, em aproximação das palavras de Molina, que possua uma riqueza disponível passível de ser tributada. A ausência do pressuposto objetivo e do pressuposto subjetivo inviabiliza a tributação.

É imprescindível, em síntese, analisar se um fato é ou não é revelador de riqueza e se uma pessoa tem ou não tem riqueza disponível a ser tributada, ainda que ela pratique fatos que, isoladamente, poderiam ser identificados como manifestações de riqueza.

Entretanto, como se determinaria a disponibilidade ou indisponibilidade da riqueza do contribuinte? A resposta a essa indagação é fornecida pela teoria dos limites verticais de Torres, já explicada acima. Nesse sentido, o contribuinte teria riqueza disponível apenas quando a tributação não implicar ofensa ao seu mínimo existencial nem acarretar o confisco do seu patrimônio.

⁴⁸ GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva à luz do direito tributário ambiental. In: *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

⁴⁹ Há de se ver que a idéia de capacidade contributiva como pressuposto da tributação já era verificada na obra de Domingues. Todavia, enquanto a idéia de pressuposto do professor da Uerj é extraída do princípio da igualdade (“é na preservação das necessidades de subsistência e na garantia do padrão de vida que se revelará o conteúdo isonômico do princípio da capacidade contributiva”, op. cit., p. 57, grifo nosso), no nosso entender a atuação da capacidade contributiva como pressuposto da tributação não deflui unicamente da igualdade, mas sim da conjugação de outros princípios e valores, conforme já exposto. Assim, nos aproximamos da linha de entendimento de Gonçalves e Murayama, que evoluíram o brilhante e pioneiro ensinamento de Domingues, reviram a fundamentação desse pressuposto e, com base nessa revisão, reorganizaram a concepção da capacidade contributiva, dotando-a, a nosso ver, de uma efetividade ainda maior.

A razão para tanto é que, também como já visto, a riqueza só está disponível à tributação *após* o contribuinte possuir recursos mínimos para subsidiar a sua sobrevivência e a dos seus dependentes e *enquanto* a incidência tributária não atingir a fonte produtiva da riqueza, ou seja, não confiscar a própria fonte dos recursos que são objeto da tributação. É neste intervalo que reside a capacidade contributiva efetiva do particular.

A capacidade contributiva, assim, revela-se não somente o fundamento (razão de existir) da tributação, como já havia sido indicado por José Marcos Domingues⁵⁰, mas também o seu pressuposto (condição para existir), pois a obrigação tributária somente poderá nascer caso sejam preenchidos os requisitos subjetivos e objetivos desse pressuposto.

Verifica-se, dessa forma, que a consideração da capacidade contributiva como pressuposto da tributação concilia o conceito de capacidade contributiva objetiva estabelecido por Domingues, Queiroz e outros com o conceito apontado por Molina⁵¹, o que torna mais completa a análise desse fenômeno jurídico.

Já como parâmetro, ainda nos dizeres de Gonçalves e Murayama, “a capacidade contributiva está ligada à forma com que serão graduados os tributos”, estando “intimamente ligada à proporcionalidade e a progressividade [...], por intermédio das quais, com base no princípio da solidariedade e na própria capacidade contributiva, abre-se a oportunidade de a carga tributária não ser a mesma para todos os cidadãos”.

Nesse sentido, a capacidade contributiva atua como critério de fixação da carga tributária individual de cada cidadão, a qual variará na medida em que um ou outro contribuinte revele maior ou menor grau de riqueza disponível⁵², o que possibilita que os tributos sejam estabelecidos de maneira diferenciada em decorrência de tal variação, sempre com vistas a uma tributação mais justa possível, em homenagem ao princípio da solidariedade.

A capacidade contributiva como parâmetro tem como baliza os limites horizontais já estudados em Torres, que objetivam evitar discriminações ou privilégios odiosos entre contribuintes. Em síntese, a graduação da tributação deve observar, comparativamente, a variação da capacidade contributiva de cada cidadão, de forma a respeitá-la e a não fazer com que contribuintes com a mesma aptidão para contribuir suportem uma pressão fiscal diferente, ou os que tenham capacidades contributivas diferentes sejam onerados de forma igual.

⁵⁰ Op. cit., p. 38

⁵¹ O conceito a que nos referimos é o dissecado nos aspectos material e quantitativo, em conjunto com a idéia de capacidade contributiva subjetiva do mesmo autor.

⁵² Os vocábulos “disponibilidade”, “disponível”, ou correlatos serão utilizados no sentido aqui empregado, ou seja: riqueza não comprometida com os gastos abrangidos pelo mínimo existencial e protegida pela vedação ao confisco, e não como mera disponibilidade financeira.

Ademais, assim como na capacidade contributiva como pressuposto, em seu viés subjetivo, a capacidade contributiva como parâmetro também tem como limite o princípio da vedação ao confisco. A tributação, além de dever respeito à equidade entre os contribuintes, possui como limite máximo de fixação o ponto imediatamente anterior àquele em que passaria a incidir não sobre a riqueza disponível, mas sobre a fonte produtiva de tal riqueza, confiscando o patrimônio do contribuinte.

Nesse particular, o princípio da vedação ao confisco manifesta-se duplamente: na capacidade contributiva como pressuposto - em seu âmbito subjetivo - tendo em vista que a partir do *ponto de confisco* não há riqueza disponível a servir de pressuposto da tributação; e na capacidade contributiva como parâmetro, uma vez que, evidentemente, só haverá proporcionalidade entre a tributação e a riqueza disponível enquanto esta existir e aquela não onerar a fonte da riqueza.

Note-se que, embora ambas tenham em comum a imposição do princípio da vedação ao confisco, a capacidade contributiva como parâmetro não se confunde com a perspectiva subjetiva da capacidade contributiva como pressuposto. Isso porque, enquanto parâmetro, já está superada a questão de se definir se o contribuinte tem ou não tem riqueza - até porque, para haver incidência tributária, essa fase já deverá ter sido ultrapassada. Nessa faceta, a capacidade contributiva cuida apenas da medida em que esta riqueza poderá ser onerada, mas a incidência em si já é possível.

6 Conclusão

Diante do exposto, pode-se chegar às seguintes conclusões:

- a) a aplicação eficaz do princípio da capacidade contributiva depende da análise sistemática das suas características, de forma a se identificarem as diversas formas de manifestação desse princípio, com a finalidade de apurar a adequação dessas manifestações às várias situações concretas surgidas na sociedade;
- b) a legitimação do princípio da capacidade contributiva é fundada na interseção de uma série de outros valores, postulados e princípios, como os da igualdade, da solidariedade, da proporcionalidade, da liberdade, e o seu adequado dimensionamento deverá ser precedido da devida ponderação entre eles e os demais interesses envolvidos no caso em análise;
- c) ao se analisar as normas constitucionais que devem ser observadas para se delimitar a atuação do princípio da capacidade contributiva, constata-se que ele possui duas frentes de limitação:

c.1) limites verticais: a capacidade contributiva tem como limite inferior o atendimento ao princípio do mínimo existencial, pois antes disso não há de se falar em aptidão para contribuir; e como limite superior a observância do princípio da vedação ao confisco, pois só existirá capacidade contributiva enquanto se onerar apenas a riqueza disponível ao contribuinte, sem aniquilar a sua fonte;

c.2) limites horizontais: baseados no princípio da igualdade (proibição de privilégios e discriminações odiosas) e nos direitos fundamentais (imunidades).

d) a doutrina tradicional subdivide a capacidade contributiva em objetiva e subjetiva: na objetiva, exige-se que o fato imponible da obrigação tributária corresponda a uma manifestação de riqueza por parte do contribuinte; na subjetiva, exige-se que o tributo seja graduado de acordo com a medida da aptidão do cidadão para contribuir, ou seja, com o grau de riqueza disponível deste;

e) outras manifestações doutrinárias iluminam um outro prisma da capacidade contributiva objetiva, ao estabelecerem que esta exige que a tributação se pautar na real existência de riqueza disponível ao contribuinte, o que seria deduzido de uma análise abrangente dos encargos a que ele está sujeito, das necessidades constitucionalmente protegidas, etc.;

f) as teorias acima não são excludentes e podem ser condensadas em uma terceira vertente, que analisa a capacidade contributiva em dois aspectos:

f.1) capacidade contributiva como pressuposto: a tributação depende, para ser válida, do atendimento de duas feições: feição objetiva, em que se exige que o fato imponible corresponda a um signo presuntivo de riqueza do contribuinte; feição subjetiva, que impõe que a tributação somente ocorra se o particular possuir, efetivamente, riqueza disponível para suportar aquele ônus (essa riqueza disponível seria aquela existente entre os limites verticais mencionados no item c.1);

f.2) capacidade contributiva como parâmetro: a graduação da tributação pode variar de acordo com o grau de riqueza disponível de cada contribuinte, observados os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

7 Bibliografia

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CAPRA, Fritjof. *Sabedoria incomum*. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2005.

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

DOMINGUES, José Marcos. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva à luz do direito tributário ambiental. In: *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Conceitos de Direito Tributário*. São Paulo: Lael, 1973.

_____. *Derecho Financiero*. Vol. I. Buenos Aires: Desalma, 1965.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid: Reus, 1958.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad econômica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

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

PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. Madrid: Civitas, 1995.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SANTIAGO NINO, Carlos. *La constitución de la democracia deliberativa*. Barcelona: Gedisa, 1997.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976.