RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A PROTEÇÃO DO INDIVÍDUO CONTRA O DESPOTISMO TRIBUTÁRIO

ABILITY TO PAY: THE INDIVIDUALS PROTECTION AGAINST TAX DESPOTISM

Caio Borba[1]

Submetido em: 05/08/2021
Aprovado em: 12/09/2021

e28655
https://doi.org/10.47820/recima21.v2i8.655

RESUMO
O Estado é uma entidade mantida com o dinheiro do pagador de tributos. Para conseguir esses valores junto aos contribuintes, o Estado tem de obedecer a diversas regras, sob pena de agir de forma arbitrária e despótica. A fim de evitar o autoritarismo, prevalece, na atualidade, a concepção de que devem ser respeitados os direitos fundamentais (insculpidos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), incluído o respeito pelo patrimônio do pagador de tributos, de modo que ele não passe a viver uma situação de miséria por contribuir com o Estado, ou seja, busca-se preservar o seu "mínimo vital" na relação contribuinte-fisco. De outra sorte, a cobrança de tributo pelo Estado não pode ser confiscatória, ou seja, deve evitar tomar do contribuinte vultosos valores e bens.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade contributiva. Confisco. Direitos Fundamentais.

ABSTRACT
The State is an entity maintained with tax payer's money. To obtain that money, the state has to obey to various rules, under the penalty of acting in an arbitrary and despotic way. In order to avoid authoritarianism, prevails, nowadays, the conception that the fundamental rights must be respected in obedience to the Constitution of the Federative Republic of Brazil. So, whenever state uses it is force to charge, it must seek to preserve a vital minimum. Otherwise, the levy of tribute by the State cannot be confiscatory. That's the heart of the principle called "Abillity to pay" or something called or that can be translated into Portuguese as "Capacidade Contributiva".

KEYWORDS*: Abillity to pay. Confiscation. Fundamental Rights.*

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Estado é uma entidade mantida com o dinheiro do pagador de tributos. Para conseguir esses valores junto aos contribuintes, o Estado tem de obedecer a diversas regras, sob pena de agir de forma arbitrária e despótica.

A fim de evitar o autoritarismo, prevalece, na atualidade, a concepção de que devem ser respeitados os direitos fundamentais (insculpidos na Constituição Federal de 1988) e, nesse sentido, respeitar o patrimônio do pagador de tributos, de modo que ele não passe a viver uma situação de miséria por contribuir com o Estado. Busca-se preservar o seu "mínimo vital" na relação contribuinte-fisco. De outra sorte, a cobrança de tributo pelo Estado não pode ser confiscatória, ou seja, deve evitar tomar do contribuinte vultosos valores e bens.

[1] Faculdade de Direito de Sorocaba

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

É essa, em suma, a função do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico: limitar a atividade do fisco de forma que se proteja os pagadores de tributos, na medida em que seja recolhido um valor justo.

Como dito, o princípio da capacidade contributiva se aplica aos impostos, visto que, esses tributos não estão vinculados a uma atividade estatal, ou seja, são criados por força do arbítrio do legislador (uma vez que, em regra, os tributos somente podem ser criados por lei), nos limites previstos na Constituição Federal. O princípio da capacidade contributiva também se aplica às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios, no que couber.

2. O SURGIMENTO DA IDEIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA IMPORTÂNCIA NUMA ECONOMIA DE MERCADO

É sabido que os Estados, em qualquer época, cobravam e cobram tributos para manterem suas atividades (excetuados os Estados totalitários-socialistas). É notório, também, que tal cobrança de tributos, caso ultrapasse os valores que o indivíduo pode dispor sem comprometer sua saúde financeira, se torna inviável e, pensando em uma economia de mercado, destrói esse sistema econômico[1].

Logo é razoável pensar que já se discute tal tema por muito tempo e nesse sentido, expôs Viggiano, citando Becker, veja-se: “A expressão ‘capacidade contributiva’ foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna”. Trata-se, portanto, de teoria muito antiga a premissa de que “cada indivíduo (deve) contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica” [2].

Tal assunto somente na idade moderna passou a ser incorporado aos ordenamentos jurídicos. No Brasil apareceu, primeiramente, na Constituição de 1946, em seu art. 202, mas foi suprimido pela Emenda Constitucional 18 de 1.12.1965, sendo somente reintroduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Constituição Federal de 1988, em art. 145, §1º.

No curso da história, portanto, foi assunto recorrente em diversas civilizações o valor dos tributos devidos ao Estado. É evidente que a cobrança de tributos indiscriminada destruiria a vida econômica e social dos indivíduos que compõem a sociedade, não sendo desejável tal conduta, como já dito, em uma economia de mercado.

Ocorre que esse não é o único sistema econômico existente. A totalização do Estado ou a apropriação pelo Estado dos meios de produção, verdadeiro confisco dos bens do povo com vistas à construção de uma ditatura igualitária, pode ser considerada uma espécie de “imposto total” (expressão usada por Mises, entenda-se imposto no sentido de tributo), onde se entrega para o

[1] Regina Helena Costa discorre sobre o tema em seu livro: Princípio da Capacidade Contributiva;
[2] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 447 apud VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. Justiça Tributária e Capacidade Contributiva: Análise Comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. Novos Estudos Jurídicos

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

Estado (para uma aristocracia estatal) o poder sobre a vida dos indivíduos e lhes impede de tomar decisões por eles mesmos. MISES explica tal situação da seguinte forma:

> "A ideia de imposto total não pode ser levada às suas últimas consequências lógicas. Se para os empresários e capitalistas não decorrer qualquer benefício ou perda pessoal em função da forma como utilizam os meios de produção, resulta-lhes indiferente agir de uma ou de outra maneira. Sua função social se esvaece e eles se tornam administradores da propriedade pública, desinteressados e sem responsabilidade. Já não estão obrigados a ajustar a produção aos desejos dos consumidores. Tributar somente a renda e isentar o patrimônio equivale a incentivar os proprietários a consumirem parte de sua riqueza, prejudicando assim o interesse geral. Um imposto total sobre a renda seria uma maneira inepta de transformar o capitalismo em socialismo. Se o imposto total incide tanto sobre o patrimônio como sobre a renda, já não pode ser considerado um imposto, isto é, um meio de arrecadar o necessário para cobrir as despesas do governo, numa economia de mercado; torna-se uma medida para implantação do socialismo. Tão logo seja consumada, o capitalismo terá sido substituído pelo socialismo."[3]

Tal modo de organização político/econômico/social não se coaduna com a ideia de direitos fundamentais e a atual concepção de capacidade contributiva, como se verá, tende, também, a evitar esse tipo de despotismo moderno, conferindo segurança jurídica às relações sociais, em especial não relação vertical entre o indivíduo e o Estado.

3. RELAÇÃO ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE

Há, na doutrina, entendimento de que o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade.

É entendimento que merece ser exposto em detalhes.

Afinal, o que se entende por igualdade, como princípio, no direito?

É notório que a ideia de igualdade comporta, ao menos, duas noções: a igualdade formal e a igualdade material. A igualdade formal diz respeito ao modo como o Estado se relaciona com os cidadãos. A igualdade formal tem por conteúdo a concepção de que todos devem ser tratados de forma igual perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Verutti discorre assim sobre a igualdade formal:

> A igualdade formal, também denominada igualdade civil ou jurídica, expressa a produção, interpretação e aplicação igualitária das normas jurídicas, com vistas a impossibilitar diferenciações de tratamento que se revelem arbitrárias, sob a forma de discriminações (vantagens) ou privilégios (desvantagens)[4].

Disse Rui Barbosa, na Oração aos moços: "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam". E acrescenta: "Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não, igualdade real" [5].

[3] VON MISES, Ludwig. Ação Humana. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010, pag. 839
[4] VERUCCI, Florisa. Igualdade Formal. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998, p. 3.
[5] "Oração aos moços", em Escritos e discursos seletos, selecionados por Virgínia Côrtes de Lacerda, Rio de Janeiro: Aguilar, 1966, p. 666.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

No sentido em que fora afirmado, a igualdade admite, de certa forma, discriminação com o fim último de colocar os sujeitos em paridade. Nesse sentido é oportuna a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello, conforme explicação de Regina Helena Costa:

> ...As discriminações são admissíveis quando se verifique uma correlação lógica entre o fator de discrímen e a desequiparação procedida e que esta seja conforme aos interesses prestigiados pela Constituição. Mais especificamente, entende o autor que, para que não se agrida o princípio da isonomia, mister a concorrência de quatro requisitos: 1) que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; 2) que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhes seja alheio; 3) que exista um nexo lógico entre o fator de discrímen e a discriminação legal estabelecida em razão dele; e 4) que, no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando ao bem público, à luz do texto constitucional [6].

Já a igualdade material toca a ideia de corrigir problemas sociais, históricos e econômicos de forma a conferir ao sujeito a dignidade a ele devida.

É fulcral, no entanto, responder a seguinte pergunta: Como se relaciona a igualdade com a capacidade contributiva e seus efeitos?

José Marcos Domingues de Oliveira diz que a igualdade em âmbito tributário é multifacetada, veja-se:

> a) Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade).
>
> b) O critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas; assim, pagarão todos os que tenham riqueza; localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes), devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja, tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária).
>
> c) Essa riqueza só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, como pressuposto ou fundamento do tributo).
>
> d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita, nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação) [7]

A lição acima torna cristalina a ideia de que a capacidade contributiva nasce do princípio da igualdade.

---

[6] O conteúdo jurídico do Princípio da Igualda*de.* 3. ed. pág. 37-38 apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 40.
[7] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar, 1998, pag. 12-13.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

4. O QUE É PRINCÍPIO PARA O DIREITO?

Afirma J.J. Gomes Canotilho que:

> A teoria da metodologia jurídica tradicional distinguia entre normas e princípios (...) Abandonar-se-á aqui essa distinção para, em sua substituição, se sugerir: (1) as regras e princípios são duas espécies de normas; (2) a distinção entre regras e princípios é uma distinção entre duas espécies de normas[8].

Defende-se, portanto, o entendimento de que regras e princípios são espécies do gênero norma. Diferem, principalmente, como expõe J.J. Gomes Canotilho, por serem os princípios normas abstratas, não poderem ser aplicados diretamente e terem natureza normogenética (os princípios precedem as regras, posto que são seu fundamento), os princípios, ainda, concorrem entre si, entram em conflito, constituem exigências de otimização, permitem o sopesamento de valores e interesses e assim comportam a ponderação com outros princípios eventualmente conflitantes. As regras não entram em conflito, devido a sua natureza antinômica. Elas se excluem, devendo ser totalmente aplicadas ou não aplicadas ao caso concreto, seguindo a lógica do tudo ou nada (aplicable in all-or-nothing fashion). É insuscetível a validade simultânea de regras contraditórias (2003, pág. 1160/1162).

Logo, é de se ver que os princípios, que são as normas que precedem e dão fundamento às regras, devem ser respeitados e cumpridos ainda que tenham, como visto, conteúdo abstrato.

A existência dos princípios num sistema jurídico positivo se faz necessária tendo em vista o objetivo de se construir um sistema aberto de regras e princípios em contraposição a um sistema legalista estrito que exigiria uma disciplina legislativa exaustiva.

Com a clareza do que se entende por princípio, percebe-se que a capacidade contributiva é um verdadeiro princípio posto nesse sistema aberto da constituição e, como tal deve exercer a sua finalidade de condicionar a atividade de produção de leis em âmbito tributário, na escolha das hipóteses de incidência, observadas as regras matrizes já colocadas na Constituição, no estabelecimento dos limites em que a tributação pode atuar e, por último, porém não menos importante, na graduação dos impostos observando às condições pessoais dos sujeitos passivos.

5. ANÁLISE TÉCNICO-JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sendo certo que o princípio da capacidade contributiva se encontra na Constituição e sabendo-se, também, que os princípios constitucionais devem ser cumpridos, por serem normas que dão forma às regras do ordenamento jurídico, se discorrerá, nas linhas que seguem, sobre as características técnicas do princípio da capacidade contributiva.

Em primeiro lugar, é relevante destacar a controvérsia doutrinária entorno da expressão capacidade contributiva. Há quem entenda, como Alfredo Augusto Becker que:

[8] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, pag. 1160.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

> Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras 'capacidade contributiva', sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações [9].

Em contraponto parcial, Giardina se manifesta afirmando a imprecisão do conceito, mas não reconhecendo a ausência de significado:

> Mas, se se admitem a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas não seriam, em definitivo, palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda[10].

É fato que os princípios constitucionais devem ser cumpridos, sendo indeterminados ou não. É claro, nos dias atuais, que a constituição é um corpo de normas que dão fundamento ao ordenamento jurídico. Nesse sentido, explica Irineu Strenger que a Ciência Jurídica tem o papel de "explicitar o sistema lógico-normativo ínsito no conjunto da legislação, convertendo assim esse conjunto de leis num todo unitário e inteligível" [11].

Regina Helena Costa, explica que Perez de Ayala e Eusebio González identificaram três significados para a expressão "capacidade contributiva", sendo uma no plano jurídico-positivo, onde tal expressão significa que "um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito". A outra no plano ético-econômico que "por sua vez se relaciona com a justiça econômica material (...) a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos". E, por fim, em nível técnico-econômico onde, em suma, "têm-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativos à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos" [12].

Em que pese este trabalho trate da capacidade contributiva no sentido jurídico-positivo, a compreensão completa do tema exigia a explicação acima delineada.

---

[9] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 24

[10] Le Basi Teoriche del princípio della Capacità Contributiva, pag. 05 apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 25

[11] Irineu Strenger, Da Dogmática Jurídica: Contribuição do Conselheiro Ribas à Dogmática do Direito Civil Brasileiro. pag. 23 apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 25

[12] COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 26/27

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

5.1. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO

A redação do artigo da Constituição Federal em que se encontra a capacidade contributiva subjetiva é a seguinte:

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

Saliente-se que a frase "sempre que possível" indica que sempre que não houver impedimento de ordem prática, o princípio deve ser observado. Há, também, indicação para que sejam respeitados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, que constituem os indicadores de capacidade para contribuir.

Já a capacidade contributiva objetiva se encontra nos artigos 153, 155 e 156 da CF/1988.

5.2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SÓ INCIDE SOBRE OS IMPOSTOS?

O imposto é uma espécie de tributo que, diferentemente dos demais, não é vinculado a uma atuação estatal. Por conta dessa situação, aos impostos se aplica o princípio da capacidade contributiva como limitador do poder estatal de tributar e como meio para assegurar os direitos do contribuinte.

Geraldo Ataliba diz que o único critério para modulação dos impostos é a capacidade contributiva, pois "todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva são arbitrários, e por via de consequência, inconstitucionais [13]".

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos com fundamento no argumento de que:

> (...) todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD [Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos]. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do estado do Rio Grande do Sul. [RE 562.045, rel. p/ o ac. Min. Cármen Lúcia, voto do Min. Eros Grau, j. 6-2-2013, P,DJE de 27-11-2013, Tema 21.]

[13] Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP-IDEPE, RDTributário 4/142.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

Houve entendimento da Suprema Corte brasileira no sentido de que todos os tributos devem se submeter ao princípio da capacidade contributiva, o que denota certa controvérsia decisória em relação a esse tema:

> IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. [RE 406.955 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2a T, *DJE* de 21-10-2011.]

Numa última palavra sobre esse tema, Regina Helena Costa afirma que o princípio da capacidade contributiva só se aplica aos tributos não vinculados a uma atuação estatal e às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios:

> (...) quando a materialidade de suas hipóteses de incidência assumir a feição daqueles tributos. Afasta-se a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que concerne aos tributos vinculados[14].

5.2.1. OS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS: DISTINÇÕES

Há, no entanto, importante classificação a ser vista: os impostos pessoais e os impostos reais.

Geraldo Ataliba diz que:

> São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.
>
> São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos.

E finaliza:

> Impondo a Constituição que, sempre que possível os impostos tenham "caráter pessoal", está postulando incessante empenho do legislador, no sentido de aprimorar a legislação, para ir atendendo às peculiaridades, diferenças - de cunho econômico - fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais [15].

Os impostos pessoais, como se vê, adequam-se as características e possibilidades financeiras do pagador de impostos, seja por meio de alterações nas alíquotas ou na base imponível. Ocorre que os impostos reais, por exemplo, o IPTU e o ITBI, não são suscetíveis de delimitação pessoal em relação ao contribuinte, no entanto não estão excluídos do raio de aplicação do princípio da capacidade contributiva. É esse, inclusive, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, veja-se:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min.

[14] COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 113
[15] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pag. 142-143.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

> CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)
>
> Assim, para a Corte Suprema, a lei pode determinar a aplicação, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, da técnica da progressividade tanto aos impostos pessoais quanto aos impostos reais, uma vez que a Constituição Federal, em seu art. 145, §1o, não fez qualquer limitação à aplicação do referido princípio aos impostos pessoais. Dessa feita, ao contrário do que decidiu o STF em relação ao IPTU, não há necessidade de autorização constitucional expressa para a utilização de alíquota progressiva em relação ao ITCMD.

5.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA E RELATIVA

Entende-se por capacidade contributiva objetiva ou absoluta a limitação ao legislador e, ao mesmo tempo, a limitação para que, em sua atividade legiferante, ele eleja fatos que demonstrem riqueza para que sejam a gênese da obrigação tributária.

Portanto, nas palavras de Regina Helena Costa:

> A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discrição legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza[16].

Entende-se por capacidade contributiva subjetiva ou relativa a capacidade econômica de cada contribuinte para adimplir uma obrigação tributária, ou seja, para se apurar o quantum de impostos a serem pagos deve-se ter como medida a capacidade contributiva do contribuinte.

6. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Os impostos têm, também, uma função não arrecadatória, mas que possui como finalidade o bem público. O Estado tem a prerrogativa de se utilizar dos impostos para inibir ou incentivar o comportamento dos cidadãos. A esse instrumento chama-se extrafiscalidade.

A extrafiscalidade ou Tributação extrafiscal se opera quando o tributo é utilizado com outras finalidades que vão além da arrecadação.

A extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte (Gouvêa, 2006, p. 80).

Geraldo Ataliba afirma:

> Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de

[16] COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 28.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

> comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de valores constitucionalmente consagrados[17].

A grande questão que é posta é: o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a tributos que têm finalidades extrafiscais? A resposta é afirmativa. A extrafiscalidade deve conviver com o princípio da capacidade contributiva, sob pena de violação da proteção ao mínimo vital e ao não confisco.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, atua como uma espécie de limite a tributação, seja ela fiscal ou extrafiscal buscando evitar excessos na tributação. A título de elucidação, Tulio Raúl Rosembuj diz:

> "...a manipulação do tributo dirigida a realizar certos princípios constitucionais genericamente inspirados em fins sociais deve salvaguardar o princípio da capacidade contributiva"[18].

6.1. ISENÇÃO E IMUNIDADES

A isenção e as imunidades tributárias são institutos que remetem à extrafiscalidade.

A isenção, como conhecida, é uma dispensa legal (instituída em lei) do pagamento de algum tributo.

Há isenções técnicas, onde não há capacidade contributiva reconhecida e isenções políticas, essas decorrentes de opções de natureza meramente política. A isenção política configura exceção ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que não importa, nesse caso, se o beneficiário tem ou não capacidade econômica para contribuir.

As imunidades são definidas por Paulo de Barros Carvalho como:

> A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas[19].

Nessa toada, as imunidades, podem ser classificadas como ontológicas ou políticas.

As imunidades ontológicas são reconhecidas de direito, como sendo uma consequência de algum princípio constitucional. São exemplos as imunidades dadas às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e a imunidade reciprocadas pessoas políticas.

As imunidades políticas são exceções ao princípio da capacidade contributiva, porque referem-se a outros princípios constitucionais.

---

[17]ATALIBA, Geraldo. "IPTU - Progressividade". Revista de Direito Público (RDP) 93/233 Apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed.atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag. 75.

[18] ROSEMBUJ, Tulio Raúl. El Hecho de contribuir. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pag. 118 Apud COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. ed. atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, pag.76.

[19] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo, Saraiva 2012, pág. 236.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

6.2. PROGRESSIVIDADE

A progressividade se trata de uma técnica que permite que a cobrança de impostos seja proporcional a riqueza de cada um. Regina Helena Costa fez este oportuno comentário em relação ao princípio da capacidade contributiva:

> A progressividade, por seu turno, implica que a tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a base de cálculo. Entendemos ser a técnica da progressividade aquela que melhor atende ao princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os "impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" (art. 145, § 1º, CR). Outrossim, registre-se que a progressividade, seja na modalidade fiscal, seja na extrafiscal, é o critério apontado constitucionalmente, de modo expresso, para o IR (art.153,§2o,I), o ITR (art.153,§4o,I) e o IPTU (arts.156,§1o,I,e182,§4o,II) [20].

6.3. CRÍTICA DE LUDWIG VON MISES À EXTRAFISCALIDADE

A função extrafiscal dos impostos, como visto, deve respeitar os direitos fundamentais. Direitos esses que foram insculpidos na constituição após diversas adversidades e momentos de terror vividos pela humanidade.

Ludwig Von Mises em seu manifesto crítico[21] expõe que o uso irresponsável dos impostos na função extrafiscal traz riscos a economia de mercado e pode minar os direitos individuais, bem como fere a liberdade individual de forma a se tornar uma espécie de proibição, veja-se:

> Examinemos, por exemplo, o imposto sobre consumo de bebidas alcoólicas. Na condição de fonte de renda do governo, quanto mais render, melhor. É claro que, ao aumentar o preço da bebida, o imposto restringe a sua venda e o seu consumo. É necessário tentar descobrir, experimentalmente, qual o nível de imposto que proporcionaria a maior arrecadação. Mas se o imposto é usado para reduzir o máximo possível o consumo de bebidas alcoólicas, quanto maior for o imposto, melhor. Acima de certo limite, o imposto faz com que o consumo diminua consideravelmente e, concomitantemente, a arrecadação também. Se o imposto atingir plenamente o objetivo não fiscal de fazer com que as pessoas se abstenham de consumir bebidas alcoólicas, a arrecadação torna-se zero. Deixa de ter um objetivo fiscal; seu efeito equivale ao de uma proibição. O mesmo é válido não apenas em relação a todos os tipos de impostos indiretos, mas também em relação aos impostos diretos. Impostos discriminatórios aplicados sobre as grandes empresas, acima de certo limite, resultariam no completo desaparecimento dessas grandes empresas. Os impostos sobre o capital, sobre a herança e sobre a propriedade, da mesma forma que o imposto sobre a renda, também são autodestrutivos, se levados a extremos[22]. (grifei)

Na mesma toada, Mises defende que para o funcionamento adequado do sistema de mercado e de um sistema de tributação, que somente pode existir numa economia não planificada,

[20] COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pag. 240.
[21] As contribuições de Mises e da escola austríaca são abordadas aqui de uma perspectiva histórica e filosófica. As contribuições do referido autor e do movimento do qual fez parte, apesar de terem alguma influência no ambiente cultural brasileiro, não foram admitidas no direito pátrio.
[22] VON MISES, Ludwig. Ação Humana. São Paulo. Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010, pag. 840-841.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

os impostos devem ter um limite moderado, sob pena de se tornarem prejudiciais a esse sistema econômico:

> A tributação só pode existir numa economia de mercado. Um dos aspectos característicos da economia de mercado é que nela não haja interferência do governo nos fenômenos do mercado e que o aparato governamental seja pequeno, de modo a absorver apenas pequena parte da renda total dos indivíduos. Sendo assim, os impostos são um meio adequado para obtenção dos recursos necessários ao funcionamento do governo. São um meio adequado porque são de pouca monta e não perturbam sensivelmente a produção e o consumo. Se os impostos crescerem acima de um limite moderado, deixam de ser impostos e se transformam num instrumento de destruição da economia de mercado. (grifei)

Apesar de não fazerem parte do ordenamento jurídico brasileiro, os ideais defendidos pela escola austríacas são relevantes para o debate sobre a tributação e merecem destaque. Mises expõe o óbvio: a tributação deve existir, pois é meio legítimo de arrecadação, mas deve ter limite para que não se torne um instrumento de destruição da economia de mercado.

7. CONCLUSÃO

Como se demonstrou até aqui, o princípio da capacidade contributiva constitui uma defesa do cidadão contra o arbítrio estatal, contra o confisco, contra o imposto total, contra o autoritarismo, protegendo, assim, o patrimônio dos cidadãos.

É um princípio fundamental para o sistema tributário pátrio. Tem aplicabilidade prática e é, efetivamente, citado e aplicado na vida forense.

Por ser um princípio que tem manifestações econômicas, diga-se que é um dos princípios que permite a existência de um sistema econômico de autonomia dos indivíduos (economia de mercado), pois como bem observou Mises, um sistema tributário somente pode existir em uma sociedade capitalista, e para que este sistema exista, deve haver moderação na imposição feita aos contribuintes de modo a não impedir o desenvolvimento econômico da sociedade e, dessa forma, evitar um colapso econômico e social ou a instalação de uma ditadura igualitária (risco que, nos dias atuais, não é mais cogitado).

O que se defende neste trabalho é que a capacidade contributiva preserva a liberdade individual, ainda que indiretamente, do homem, permitindo que possa empreender e buscar o que bem entender para sua vida em termos econômicos. A capacidade contributiva corrobora com a ideia de segurança jurídica, uma vez que impede que o Estado tome posse dos bens do cidadão indiscriminadamente se valendo de tributos (proibição de confisco).

Em suma, esse trabalho trata da proteção à propriedade, do princípio do não confisco, da preservação do mínimo existencial e da progressividade dos impostos (consistente na busca de uma tributação justa, tratando os desiguais de forma desigual, na medida de sua desigualdade ou em prol de imperativos da justiça social), da extrafiscalidade no geral e da crítica pertinente de Mises, para que o imposto com finalidades não fiscais, não se torne uma punição para o povo.

Por fim, é de se ver que a justa tributação se relaciona de forma muito intima do princípio da capacidade contributiva.

RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **A Constituição e o Supremo** / **Supremo Tribunal Federal**. 6. ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GUIMARÃES. Ariane Costa **Capacidade contributiva**: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. Brasília: IPEA, [20--]. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria_cap11.pdf. Acesso em: 24 set. 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário:** capacidade contributiva conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ruy Barbosa. "**Oração aos moços", em Escritos e discursos seletos, selecionados por Virgínia Côrtes de Lacerda**, Rio de Janeiro: Aguilar, 1966.

VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. Justiça Tributária e Capacidade Contributiva: Análise Comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Novos Estudos Jurídicos**, v. 13, n. 2, p. 105-118, 2008, ISSN Eletrônico 2175-0491.Disponivel em: https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/1443. Acesso em: 03 set. 2018.

VON MISES, Ludwig. **Ação Humana**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.