

# A aplicação do princípio da capacidade contributiva na exigência estatal dos impostos

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa<sup>1</sup>  
Thaís Helena Morando<sup>2</sup>

## Resumo

O artigo em epígrafe tem por objetivo enfatizar a importância de os entes políticos tributantes, seja na função legislativa, executiva ou judiciária, observarem, fielmente, os princípios constitucionais fundantes do Estado Brasileiro, como o Republicano e o Federativo, dentre outros, para uma satisfatória operacionalização do Direito Tributário, atualmente, estudado à luz dos chamados “direitos fundamentais dos contribuintes”. Procura-se demonstrar, como resultado, que somente com esse “olhar constitucional”, a nossa sociedade passará a contar com uma tributação justa e solidária, que atenda aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, tão relegados a um segundo plano, em razão das vicissitudes econômico-financeiras, que assolam o erário público. Em que pese o esforço da melhor doutrina de Direito Tributário brasileira e de seu apelo à plena observância e adoção pela interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, ainda, assim, percebemos um nítido e indubitável “comodismo e falta de vontade política” das pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, a União Federal, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal de amoldarem e submeterem as materialidades dos impostos, sobre os quais detêm competências tributárias, à aplicação da progressividade. Para realizar o estudo proposto utilizou-se o método da pesquisa bibliográfica – doutrinária e legislativa – com técnica de análise qualitativa.

- 1 Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Vice-Coordenadora do Curso de Direito da PUC-SP. Coordenadora da Cadeira de Direito Tributário junto ao Departamento IV – das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais da Faculdade de Direito da PUC-SP. Juíza Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Advogada.
- 2 Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Membro Efetivo da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção São Paulo (OAB/SP). Advogada.

Palavras-Chave: impostos; igualdade; tributo; princípio; capacidade contributiva; progressividade.

## Sumário

Introdução. 1. Breve noção de Princípio. 2. Princípios Jurídicos. 3. Princípio Republicano. 4. Princípio da Igualdade. 5. Princípio da Capacidade Contributiva. 5.1. A Expressão “sempre que possível”. Considerações finais. Referências.

## Introdução

O presente artigo tem como objetivo integrar uma obra em homenagem a nossa querida amiga, irmã e companheira, de sempre, Professora Doutora ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, cientista do direito, precursora das várias atividades acadêmicas e profissionais, enquanto operadora do direito, que aprendemos a admirar e respeitar, cada uma a seu modo, desde os primeiros passos da vida acadêmica. Com ela observamos que não há tempo e nem limites para o conhecimento. Aprendemos a interpretar as normas, a aplicá-las e o mais importante: o modo de transmiti-las, com a sabedoria, cautela e serenidade que lhe são peculiares. Professora Beth é nosso exemplo de profissional que nunca deixou de nos atender e de nos dar oportunidades. É uma grande honra poder participarmos desta homenagem tão merecida. Resolvemos escrever algumas linhas sobre princípios, chave-mestra de seu discurso, sempre voltado para o bem social e interesse público, sua preocupação constante.

Vivemos, atualmente, uma fase de turbulência em todos os sentidos. As sociedades enfrentam problemas de todo o jaez. Não só no Brasil, como em todos os países, problemas como a fome, a falta de moradia, a falta de emprego, o desespero dos refugiados, situações de pandemia, como a que vivenciamos neste momento, enfim, circunstâncias extremamente constrangedoras e inquietantes tanto para o Poder Público quanto para as comunidades em geral. Tudo isso se deve à má gestão e utilização dos recursos públicos, à falta de zelo e cuidado com o meio ambiente, à irresponsabilidade de alguns administradores no exercício e condução das políticas públicas e também às injustiças sociais que ocorrem no mundo como um todo.

É cediço que em nosso país, nos termos do artigo 3º da Carta Magna, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é “construir

uma sociedade livre, justa e solidária”. Essa é uma incumbência do Estado, representado pelos entes políticos e dos próprios administrados, ou seja, os contribuintes. Uma das diversas incumbências que o Estado detém é a instituição de tributos. Essa é uma tarefa que cabe às pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, a União Federal, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal porque só elas são detentoras do Poder Legislativo, que lhes dá a possibilidade de criar tributos com finalidade fiscal. Isso quer dizer que os tributos são recolhidos para que os cofres públicos sejam abastecidos de dinheiro a fim de que o Estado possa cumprir suas atividades em prol da coletividade. Essa função de instituir as espécies tributárias cabe apenas às pessoas políticas.

O papel do contribuinte, que realiza o fato de índole econômica, previsto na norma tributária, é o de arcar com a prestação de caráter compulsório, desde que a lei instituidora respeite os princípios constitucionais que informam a tributação.

Portanto, o encargo de minimizar as injustiças sociais pertence ao Estado que pode utilizar, como meio para alcançar esse fim, o uso da tributação. Essa tarefa também recai sobre os contribuintes, elencados pela lei, tolhidos no seu direito de propriedade e liberdade, já que serão obrigados a recolher o valor do tributo, querendo ou não parte de seu patrimônio é peado pelo Estado, sempre em consonância, como dito, com os preceitos constitucionais.

A espécie tributária mais importante, sob o ponto de vista econômico, é o imposto, também denominado por Geraldo Ataliba,<sup>3</sup> como tributo não vinculado. Isso porque é através dessa exação tributária que o Estado arrecada maiores quantias em pecúnia.

Tentaremos demonstrar, neste artigo, que o Estado pode utilizar outros critérios, além da capacidade econômica, na instituição e arrecadação dos impostos a fim de cumprir a capacidade contributiva.

## 1. Breve noção de Princípio

Princípio, em linguagem leiga, significa começo, origem, o que dá início ou nascimento a algo, é o ponto de partida.

O princípio, não deixa de ser uma “regra”, que está hierarquicamente acima das demais e que ostentam maior concretude e especificidade em relação às matérias sobre as quais disciplinam.

3 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 137.

Para José Joaquim Gomes Canotilho,<sup>4</sup> vários são os critérios sugeridos para distinguir os princípios das regras, a saber:

grau de abstração: os princípios são normas que possuem um grau de abstração relativamente elevado. Já as regras apresentam um grau de abstração reduzido.

grau de determinabilidade: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras, por parte do legislador ou do magistrado e as regras são susceptíveis de aplicação imediata;

caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas com papel fundamental e essencial no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema de fontes (como princípios constitucionais);

proximidade da ideia de direito: os princípios são “standards” juridicamente vinculantes radicados na ideia de justiça e as regras são normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias, são válidas ou não, e os princípios suscitam problemas de valia, importância e ponderação

O estudo aqui desenvolvido aborda os princípios jurídicos, normas superiores do ordenamento jurídico que, dentre outras funções, ajudam a limitar o exercício das competências tributárias das pessoas políticas.

## 2. Princípios Jurídicos

Em termos jurídicos, os princípios são regras gerais e abstratas, diretrizes máximas do sistema normativo, que podem se apresentar implícita ou explicitamente. São, pois, entidades basilares do ordenamento jurídico brasileiro, que resguardam direitos e garantias fundamentais, norteando o exercício do Poder Legislativo e servindo de balizadores interpretativos.

Para Geraldo Ataliba,<sup>5</sup> os princípios jurídicos são as linhas mestras do sistema jurídico, as grandes diretrizes que apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade.

O desrespeito a um princípio implica violação de todo o sistema jurídico, trazendo como consequência, a inconstitucionalidade da norma.<sup>6</sup>

4 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 1034-1035.

5 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 34.

6 Celso Antônio Bandeira de Mello esclarece a respeito: “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não

Há vários princípios que informam o sistema como um todo e princípios que embasam o poder de tributar, de forma mais direta.

### 3. Princípio Republicano

O princípio republicano é o princípio fundamental e informador de todo o sistema jurídico, dominando o Texto Constitucional.

O artigo 1º da Constituição Federal declara que o Brasil é uma República, o que significa uma forma de governo fundada na igualdade jurídica das pessoas e na participação político-eletiva democrática.

É lógico que todas as pessoas físicas e jurídicas são diferentes no mundo real, cada uma com seus traços e características próprios. Estamos nos reportando à igualdade jurídica das pessoas que implica na inexistência de distinções injustificadas entre os indivíduos, pois todos são cidadãos titulares de deveres e direitos.

A participação político-eletiva democrática significa que o poder político pertence ao conjunto de cidadãos (povo) que o exerce por meio de eleição democrática de representantes, os quais irão compor os órgãos Executivos e Legislativos em suas várias órbitas (federal, estadual, municipal e distrital).

Geraldo Ataliba,<sup>7</sup> a respeito, aduz:

República é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente.

Consoante às instruções de Roque Antonio Carrazza:<sup>8</sup>

República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.

---

apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos". Curso de Direito Administrativo. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 842.

7 ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 13.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 57.

As eleições periódicas e a atuação dos governantes em nome do povo configuram características da República. Portanto, os detentores do poder político devem seguir a vontade geral do povo, respeitando a Constituição, pois de forma contrária não poderão estar legitimados a atuar em nome da sociedade.

Em que pese não haver explícita referência à vedação de emenda tendente a abolir a República, tal preceito constitui cláusula pétrea e está consignado de forma inequívoca no próprio parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988, pois o voto direto, secreto, universal e periódico, assim como a separação de poderes e os direitos e garantias individuais são conquistas históricas obtidas com a implantação do regime republicano.

O caráter da República é transitório. Na expressão de Dalmo de Abreu Dallari:<sup>9</sup>

O Chefe de Governo recebe um mandato, com o prazo de duração predefinido. E para evitar que as eleições reiteradas do mesmo indivíduo criassem um paralelo com a monarquia, estabeleceu-se a proibição de reeleições sucessivas.

Acrescenta-se ainda que há nítida relação entre República e Federação desde 1891 com a autonomia assegurada aos Estados membros. A federação é uma decorrência necessária do nosso regime republicano.

O princípio republicano estabelece a igualdade entre os entes políticos e os entes federativos: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim, a federação é expressão própria do regime republicano.

A possibilidade da escolha dos governantes e a periodicidade dos mandatos são regras que dão concretude ao princípio republicano.

Dito princípio representa, em matéria tributária, o fim dos privilégios fiscais até então concedidos a uma classe de pessoas privilegiada pela nobreza e pelo poder. Por força de tal princípio, todos os cidadãos devem contribuir para os cofres públicos, mediante o exercício da tributação.

A lei que cria um tributo deve, necessariamente, prestigiar os princípios da igualdade (tratamento isonômico entre os contribuintes) e da legalidade sob pena de violação ao princípio republicano. Assim, a lei criadora da carga tributária deve atingir a todos, sem exceção, o que nos leva aos princípios da generalidade da tributação e ao da igualdade.

Essa lei deve alcançar a todos, com exceção daqueles que, por força constitucional, são imunes.

---

9 DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos da Teoria Geral do Estado. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 193.

É pelo princípio republicano que todo o indivíduo que realizar o fato jurídico tributário, ou fato imponível, deve ser compelido a pagar tributos.

#### 4. Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade vem de forma expressa na Constituição Federal, em seu artigo 5º, *caput*:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>10</sup> ensina:

A igualdade preconizada pela Carta Magna não visa ao tratamento de todos de um modo idêntico pelas normas jurídicas. Absurdo pretender-se a imposição dos mesmos deveres e a concessão dos mesmos direitos a todos os indivíduos de maneira indiscriminada, esquecendo-se, como visto, de que existem diferenças entre crianças e adultos, jovens e velhos, ricos e pobres, etc.

(...) a verdadeira igualdade que parte da existência das desigualdades reais, aferíveis através de critérios lógicos, previamente fixados, não se confunde com a chamada igualdade material. Até porque não se pode afirmar que existam no mundo dos fenômenos físicos dois seres absolutamente idênticos. As semelhanças e as dessemelhanças são características intrínsecas do mundo real, do mundo material. Apenas no plano abstrato pode-se falar em igualdade absoluta, criada pela mente do homem.

Considerando essas desigualdades no mundo fenomênico ou no mundo real, o legislador constituinte acrescentou no artigo 150, II do Texto Superior, o princípio da igualdade, em matéria tributária, sem prejuízo do estabelecido no artigo 5º do mesmo Diploma, reproduzido a seguir:

10 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 41.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios: (...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Humberto Bergmann Ávila,<sup>11</sup> ao tratar do princípio da isonomia, desenvolve interessante doutrina, como demonstra algumas de suas conclusões:

1) a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade;

2) a medida de comparação, ademais de efetivamente existente, deve ser aferida por meio de elemento indicativo com o qual guarde vinculação, devendo manter vínculo de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade que justifica sua utilização; (...)

5) a validade do uso da medida de comparação depende de compatibilidade com a Constituição, sendo aferida não só pela compatibilidade com a finalidade que a sua utilização visa a promover, como pela ausência de regra que proíbe o seu uso, imponha o uso de outra diferente, iguale aquilo que ela separa, pré-exclua a busca da finalidade que justificou sua utilização ou pela inexistência de princípio que exclua o seu uso.

Esse princípio constitui verdadeiro sustentáculo da democracia e da República, o que representa a conquista do Estado Democrático de Direito.

Tal preceito é dirigido aos legisladores federal, estaduais, distrital e municipais, cabendo a eles zelar pelo tratamento equânime entre contribuintes que estejam na mesma situação quando da elaboração da lei. É voltado também ao aplicador da lei, pois cabe ao contribuinte lesado acionar o Poder Judiciário, que se incumbirá de resolver a situação.

No mesmo sentido, Jorge Miranda:<sup>12</sup>

11 ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 192-193.

12 MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional – Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 241.

Igualdade perante a lei não é igualdade exterior à lei. É, antes de tudo, igualdade na lei. Tem por destinatários, desde logo, os próprios órgãos de criação do Direito.

O legislador pode escolher um fator de discriminação, obedecidos os critérios constitucionalmente postos pelo artigo 150, II da Constituição Federal, permitindo a aplicação da lei em estrita observância ao princípio da isonomia.

Para tanto, a diferenciação criada pela lei não pode ser injustificada, devendo guardar uma relação de pertinência lógica, abstratamente considerada, entre o fator diferencial e a desequiparação procedida, possibilitando, no caso concreto, o prestígio aos interesses constitucionalmente amparados.

O princípio da igualdade impede a discriminação injustificada, pois conflita com o ordenamento jurídico constitucional. Porém, pode a norma estatuir diferenciações, desde que seja respeitada a proibição de tratamento diferenciado entre contribuintes que estejam na mesma situação.

## 5. Princípio da Capacidade Contributiva

Princípio que decorre da isonomia. A igualdade cumpre-se, em matéria de impostos, através do cumprimento do princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, Regina Helena Costa:<sup>13</sup>

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Tal princípio<sup>14</sup> é conhecido pela doutrina como aquele que informa ou orienta os impostos, ou seja, princípio informador dessa espécie, que configura

13 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 105.

14 O princípio da capacidade contributiva foi previsto desde a Constituição Imperial de 1824 em seu artigo 179, XV que dizia: “Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Voltou a surgir na Constituição de 1946, tendo em vista que houve omissão a respeito do princípio nas Constituições de 1891, 1934 e 1937. “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

“A capacidade contributiva não significa só um pressuposto, mas também uma medida. Assente que todos devem contribuir se tiverem capacidade contributiva, deve-se ir mais longe: contribuirão na medida de sua capacidade contributiva. Há que dar critérios de capacidade contributiva para avaliar da justiça do tributo em si mesmo perante aquela pessoa e em

norma geral destinada aos legisladores de cada ente político ao exercerem sua competência para instituírem os tributos.

Nesse sentido, Claudio de Abreu e Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa:<sup>15</sup>

O princípio constitucional da capacidade contributiva configura norma geral destinada à observância por parte dos legisladores infraconstitucionais quando do exercício da competência tributária, bem como do direito de cada sujeito passivo no tocante ao respeito da respectiva capacidade econômica.

O artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal estabelece acerca do assunto, esclarecendo que “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”.

Analisando-se o artigo 145 da Magna Carta, podemos dizer que o legislador constituinte dirigiu ao legislador ordinário duas normas:

uma que estabelece a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte;

outra que confere às autoridades administrativas a faculdade de procederem à verificação dos sinais exteriores de riqueza do contribuinte.

A norma que trata do princípio da capacidade contributiva é aquela que estabelece a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, aqueles que dispõem de maiores recursos devem contribuir em proporção maior àqueles que possuem modesta capacidade de contribuir.

Vale aqui lembrar as lições de Geraldo Ataliba,<sup>16</sup> em torno de tal princípio:

Um multimilionário tem muita capacidade contributiva, deve pagar muito imposto; um rico tem bastante capacidade contributiva vai pagar muito

---

termos de igualdade”. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite. *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2000, p. 125.

15 ABREU, Claudio de; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. *Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania*. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 47.

16 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 51, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 152.

imposto, o médio paga um pouco de imposto, o pobre não paga nada. Esta é a igualdade, em matéria tributária, traduzida no princípio da capacidade contributiva.

A capacidade econômica a que se refere o artigo 145 § 1º da Constituição Federal de 1988 pode ser interpretada sob dois ângulos, ou seja, de forma subjetiva ou objetiva.

Regina Helena Costa<sup>17</sup> a respeito do tema nos elucida:

Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa (grifos do autor).

No entanto, não nos parece que a intenção do legislador-constituente foi a de interpretá-la no sentido subjetivo, considerando a condição, possibilidades ou situação financeira do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva orienta o exercício da competência tributária no sentido de apenas considerar, para fins de tributação, os sinais objetivos de riqueza, o que na expressão de Alfredo Augusto Becker,<sup>18</sup> recebe o nome de *factos-signos presuntivos de riqueza*, tais como: ser proprietário de veículo automotor, ou de imóvel, operar em Bolsa, entre outros.

A capacidade contributiva a que se refere o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988 é objetiva e, portanto, se refere àquelas manifestações objetivas de riqueza como ter imóveis, possuir automóveis etc. Assim, não está relacionada com as condições econômicas do contribuinte considerado de forma individualizada. Até porque a lei deve ser genérica, ou seja, geral e abstrata, e assim atinge todos aqueles que realizarem a situação prevista na lei, sob pena de privilegiar uma situação individualizada, desrespeitando os princípios republicano e da igualdade.

Paulo de Barros Carvalho,<sup>19</sup> a respeito do tema, ensina-nos:

17 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 105.

18 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 460.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 196.

Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto.

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>20</sup> sustenta que:

De qualquer sorte, não importa se a manifestação da capacidade contributiva é objetiva ou subjetiva. Em outros termos, não é a disponibilidade financeira para contribuir o dado relevante para que se possa aferir da existência ou inexistência da capacidade contributiva. Tal escolha já foi feita pela Constituição ao eleger os fatos-signos presuntivos de riqueza, passíveis de tributação.

Ricardo Lobo Torres esclarece:<sup>21</sup>

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. ...Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Conforme Luis Eduardo Schoueri:<sup>22</sup>

A capacidade contributiva absoluta é verdadeira regra do ordenamento, já que proíbe que o legislador preveja hipóteses tributárias que não revelem, objetivamente, capacidade contributiva.

É importante observar que o legislador não vai se preocupar com a conta bancária do contribuinte e nem se tem ele condições de arcar com o imposto ou não.

Portanto, o legislador infraconstitucional, ao exercer sua competência legislativa, deve levar em conta o caráter pessoal dos impostos e as condições econômicas do contribuinte, de forma objetiva, a fim de respeitar o princípio da capacidade contributiva.

---

20 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 70.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17ª ed. Rio de Janeiro: Reenovar, 2010, p. 93-94.

22 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 314.

## 5.1 A Expressão “sempre que possível”

Diz o Texto Constitucional em seu art. 145 § 1º: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e...”.

Claro que não é uma simples recomendação ao legislador. Deve ele levar em consideração a regra-matriz do imposto a ser instituído, que, e se, permitir, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Entendemos que os impostos têm sempre o caráter da personalidade, pois quem realiza o fato jurídico, previsto na norma tributária, é sempre uma pessoa, seja ela física ou jurídica.

Nesse sentido, Claudio de Abreu e Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa<sup>23</sup> esclarecem:

Portanto, cabe reiterar, que o caráter pessoal dos impostos estabelecidos no § 1º do art. 145 da Constituição, assegura a todos os sujeitos passivos que estiverem na mesma situação jurídica, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas, o mesmo tratamento tributário, prescrevendo a incidência tributária de acordo com a respectiva capacidade econômica.

O legislador de cada pessoa política tributante deve elencar e aplicar critérios até de ordem subjetiva para que se corrijam eventuais situações de desigualdades. Melhor explicando, esse critério subjetivo deve ser viabilizado através da redução ou até da supressão total das alíquotas aplicáveis aos impostos. Exemplo típico é daquele ancião(ã) aposentado(a), que recebeu por herança imóvel de alto valor, mas que não tem condições de suportar o pagamento do IPTU, eis que percebe apenas valor referente a aposentadoria de baixo valor.

A respeito do tema, Misabel Abreu Machado Derzi,<sup>24</sup> esclarece:

Tecnicamente, a capacidade econômica somente é adequadamente atendida se o legislador considerar tanto os critérios objetivos, como aqueles subjetivos.

23 ABREU, Claudio de; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 49.

24 BALEIRO, Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 749.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado para todo e qualquer imposto, mesmo naqueles impostos classificados como indiretos. Melhor dizendo, nos impostos tidos como indiretos o critério para que se possa alcançar a capacidade contributiva não é a capacidade econômica do contribuinte, levando-se em conta o fato tributado. Nesses casos o critério é outro, qual seja, o consumo, por exemplo.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado:<sup>25</sup>

Também o consumo tem sido apontado como excelente índice de capacidade contributiva. Por isto mesmo, ao nos reportarmos aos impostos ditos *reais*, dos quais é exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados, afirmamos que também em relação a estes pode ser praticado o princípio constitucional em estudo. Na verdade o consumo é um autêntico rival da renda pessoal como índice da capacidade contributiva e como base para a cobrança de impostos progressivos.

Porém, segundo alguns doutrinadores, dentre eles Roque Antonio Carrazza,<sup>26</sup> alguns impostos, por sua natureza, não se coadunam com o princípio da capacidade contributiva, como é o caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Nesse tipo de imposto, a carga econômica é repassada ao preço da mercadoria ao longo da cadeia de operações mercantis. Assim, quem suportará o valor do tributo é o consumidor final e não o contribuinte, ou seja, aquele que realizou o fato imponible (comerciante, industrial ou produtor). Isso porque no entender do autor “não é da índole do ICMS ser graduado segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos”.

Novamente, as lições de Elizabeth Nazar Carrazza:<sup>27</sup>

Na verdade, ali o encargo financeiro representado pelo tributo, repercute no valor final do produto industrializado ou do bem posto em comércio. Quando estes produtos ou bens são considerados essenciais, devem sofrer tributação menor. Isto não decorre da maior ou menor capacidade

25 MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 87.

26 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 96.

27 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Iguuldade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 125-126.

contributiva do chamado contribuinte de direito, mas, sim das necessidades objetivas daquele que adquire o produto ou o bem. Melhor esclarecendo, a Constituição expressamente exige que quem adquire óculos seja menos tributado por via de IPI do que quem adquire perfumes (ambos são produtos industrializados, mas, o primeiro, é essencial, ao passo que, o outro, é supérfluo, devendo, pois, ensejar uma tributação mais intensa).

O contribuinte, nos casos desses impostos (ICMS e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)) é o comerciante, industrial ou produtor, chamado de contribuinte de direito. Mas, quem suporta o encargo financeiro é o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final. Buscou-se, nessas situações, uma igualdade genérica, onde se preserva e resguarda aqueles que são mais fragilizados, sob o ponto de vista econômico.

Entendemos que o princípio em tela também pode ser aplicado nesses impostos, onde o critério para se cumprir tal princípio não é o da capacidade econômica analisado de forma objetiva, mas sim, a essencialidade do produto. Alíquotas maiores para produtos supérfluos. Alíquotas menores para produtos essenciais.

A nosso sentir, a capacidade econômica do contribuinte, levando-se em consideração o fato tributado, de forma objetiva, não é o único critério a ser apontado pelo legislador ordinário para que se possa alcançar a tão almejada justiça fiscal, em matéria de impostos.

Nesse contexto, mais uma vez Hugo de Brito Machado<sup>28</sup> nos elucida:

Seja como for, ainda que se admita a tese contrária, certo é que a progressividade, como assevera Dino Jarach, pode ser adotada nos casos de impostos reais, com fins distintos daqueles de adequação à capacidade contributiva como, por exemplo, nos impostos sobre imóveis, com o objetivo de reduzir a concentração da propriedade dos denominados bens de raiz, e nos impostos sobre consumo de bens determinado com o objetivo de desestimular dito consumo.

A tributação graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte é um critério que atende e prestigia a legalidade e a igualdade. Mas não é só esse critério que valoriza a isonomia, a legalidade, alcançando a minimização das injustiças sociais.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 69-70.

No nosso entendimento a essencialidade dos produtos ou mercadorias, como já explicado, também serve de critério para se cumprir a capacidade contributiva nos impostos, entendidos como indiretos. O legislador deve, nesse caso, ter em mente, colocar em relevo, a essencialidade do produto, aplicando alíquotas seletivas, e não a capacidade econômica, sob o ponto de vista objetivo.

Outro exemplo a ser considerado é a cesta básica do trabalhador que não deve ser tributada, eis que é composta por produtos alimentícios básicos, necessários à sobrevivência do homem. Pouco importa se quem está adquirindo tem pouca capacidade econômica ou não. O que se leva em consideração é a essencialidade dos produtos que a compõem. Por outro lado, cigarros, bebidas alcólicas, nocivos à saúde, devem ser tributados com alíquotas mais altas, por serem supérfluos.

A seletividade pode ser observada com aplicação de alíquotas progressivas, diferentes ou por variações das bases de cálculo ou por meio da supressão total das alíquotas, caracterizando-se os incentivos fiscais.<sup>29</sup>

Ao lado da essencialidade e da capacidade econômica, considerada de forma objetiva, há outros critérios, que podem e devem ser levados em conta pelos legisladores infraconstitucionais a serem aplicados nos impostos, para que atendam ao princípio em tela.

Podemos citar, à guisa de exemplo, alíquotas diferenciadas nos impostos sobre heranças e doações com base no grau de parentesco. Alíquotas maiores ou menores de acordo com a proximidade ou não dos herdeiros, na linha de sucessão. Basta ter vontade política para tanto e procurar meios que atendam à justiça social. Só assim conseguiremos tal objetivo.

Por decorrência, os impostos devem ser progressivos. A progressividade se alcança através da variação das alíquotas, que devem ser agravadas na medida em que as bases de cálculo forem aumentando.

Nesse sentido as lições de Renato Lopes Becho:<sup>30</sup>

Alíquota progressiva é aquela que cresce com o aumento da base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota, nesta hipótese.

E acrescenta:

---

29 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 382.

30 BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 66-67.

Já a progressividade é o caminho para se atingir a justiça tributária. Com ela se coaduna, integralmente, a capacidade contributiva. Consideremos que seja, até, a única forma, em se tratando de alíquotas e suas variações, de atingir esse princípio. Pagando-se um imposto maior à proporção que aumenta a base de cálculo, é possível que cada um contribua com o mesmo grau de sacrifícios para a manutenção do Estado, por via de arrecadação tributária.

A respeito, Hugo de Brito Machado:<sup>31</sup>

Ainda que não seja possível adaptar-se *com exatidão* o dever fiscal individual à capacidade contributiva de cada contribuinte, a alíquota progressiva cumpre melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva.

Deve-se estabelecer a diferença entre alíquotas progressivas e alíquotas proporcionais. A proporcionalidade pode ser estabelecida por meio de alíquotas iguais e bases de cálculo diferentes, o que conflita com o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que os mais fragilizados, economicamente falando, acabarão por pagar mais do que aqueles que têm maior possibilidade de contribuir, pois são fortes sob o ponto de vista econômico.

Exemplo disso seria o seguinte: “A” ganha R\$ 10.000,00 (dez mil reais); “B” ganha R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Aplicando-se a proporcionalidade, ambos pagam alíquota de 5% sobre o ganho de cada um: “A” pagará R\$ 500,00 (quinhentos reais); “B” pagará R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais).

Tanto “A” como “B” estão pagando o mesmo imposto; porém é mais penoso para “B” arcar com o valor do imposto do que para “A” que, em termos econômicos, está em condições bem mais favoráveis do que “B”, que terá um sacrifício muito grande ao recolher esse valor para os cofres públicos.

Nesse ponto, Elizabeth Nazar Carrazza,<sup>32</sup> uma vez mais esclarece:

Afasta-se, assim, a possibilidade de tributação meramente proporcional, uma vez que a desigualdade patrimonial existente entre os contribuintes conduz, necessariamente, a alíquotas diferenciadas de acordo com a variação da base de cálculo do tributo.

31 MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 69.

32 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 121.

Por outro lado, não há falar em proporcionalidade quando se cobra uma alíquota única de todos os contribuintes, uma vez que, nesta hipótese, o mais pobre acabará por pagar mais tributo que o mais rico, apesar de em termos absolutamente numéricos tal não ocorrer.

Portanto, a progressividade<sup>33</sup> das alíquotas é o meio mais adequado para que se cumpra e se concretize o princípio da capacidade contributiva e por consequência, o da igualdade. A progressividade serve de instrumento para que se faça a justiça fiscal na exigência dos impostos.

## 6. Conclusão

Enfatizamos no presente artigo, os princípios republicanos e o da igualdade, que nos levam, inexoravelmente, ao importante princípio tributário da capacidade contributiva, informador da seara dos impostos.

A Constituição Federal de 1988, como visto, adotou o princípio da capacidade contributiva sob um viés objetivo, e para tanto, preocupou-se em elencar nas normas de competência tributária dos entes públicos, ou seja, da União Federal, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, fatos de expressiva índole econômica, sem se ater à realidade subjetiva de cada contribuinte.

Desse modo, a fim de atender à capacidade contributiva, as leis criadoras dos impostos deveriam tê-los estruturados, de forma que suas alíquotas variassem, progressivamente, à medida que fossem elevando suas respectivas bases de cálculo.

Expusemos também que os impostos, tido como indiretos, ICMS e IPI podem e devem cumprir o princípio da capacidade contributiva, relevando o critério da essencialidade dos produtos ou mercadorias, objetos da exação.

Por fim, ponderamos que além da capacidade econômica e da essencialidade, os legisladores das diversas Casas Legislativas dos entes políticos, devem selecionar e aplicar outros elementos para se cumprir a capacidade contributiva, pois só conseguiremos uma sociedade justa, igualitária e a própria concretização dos direitos fundamentais com a aplicação da capacidade contributiva na exigência estatal dos impostos.

---

33 Aliomar Baleeiro, enfatiza: "Hoje, os impostos progressivos são universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que os não empregue. Essa utilização, além disso, tende a estender-se, cada vez mais, a maior número de impostos". BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 753.

## Referências

- ABREU, Claudio de; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Tributário na Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 51, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite. *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 2000.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional – Tomo IV – I Direitos Fundamentais*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.