

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: DIREITO  
FUNDAMENTAL E UMA NOVA DEFINIÇÃO**  
***PRINCIPLE OF THE TAX-PAYING ABILITY: FUNDAMENTAL RIGHT  
AND A NEW DEFINITION***

André Murilo Parente Nogueira<sup>1</sup>

RESUMO: O estudo aborda tema concernente ao princípio da capacidade contributiva, positivado no Art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, tratando desde a evolução do Estado e da atividade fiscal, até o alcance, eficácia, conteúdo jurídico e a necessidade de uma nova definição do mesmo. A nova definição é um instrumento de redução das desigualdades acumuladas durante a história e, fundamentada no princípio em tela, apresenta-se como relevante ferramenta para a modificação da realidade social, resgatando as castas esmagadas por uma tributação inconsciente que se estende desde a época do Brasil colônia e ainda se percebe.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva; Definição; Ação Afirmativa.

ABSTRACT: The study takes care of the principle of the tax-paying ability which is foreseen in the 1988 Constitution, § 1º, Article 145, since the Estate and the fiscal activity's evolution, treating since the evolution of the State and the fiscal activity, until the reach, effectiveness, legal content and the necessity of a new definition of it. The new definition is an instrument of reduction of the inequalities accumulated during history and, based on the principle in screen, it is presented as an excellent tool for the modification of the social reality, rescuing the chaste ones jammed for an unconscious taxation that if extends since the time of Brazil colony and still it.

Keywords: Tax-Paying Ability; Definition; Affirmative Action.

## INTRODUÇÃO

O tema aqui apresentado assenta-se como matéria de difícil acomodação dentre os estudiosos da Ciência Jurídica e, inclusive, de outras ciências meta-jurídicas, como a das finanças, qual seja, a definição da expressão “*capacidade contributiva*”.

É certo que não pretendemos aqui esgotar o tema, muito menos, incutir uma definição fixa e pré-moldada acerca do que se entende por capacidade contributiva, até mesmo porque a doutrina ainda não conseguiu focar um sentido uníssono e pacífico sobre a matéria, de forma que a capacidade contributiva apresenta-se como união de palavras ensejadoras de profundas reflexões pelos estudiosos, cada qual alcançando, ainda que por caminhos parecidos, resultados diversos.

O que buscaremos é apresentar uma definição apta a proporcionar segurança na interpretação e no manejo desse importante instrumento constitucional, notadamente a fim de lhe conferir conteúdo inclusivo dos contribuintes no seio sócio-econômico.

---

<sup>1</sup> Advogado, Mestre em Direito, Coordenador do Curso de Direito e Docente na Disciplina de Processo Civil da Faculdade Itéana de Botucatu – ITE/Botucatu; Presidente da 25ª Subseção da OAB/SP – Botucatu/SP. Email: andre@ite.edu.br

É com esse pensamento que, para tanto, esclareceremos distinções, afastaremos confusões/distorções de definições e a extensão desta, com fito de, ao final do estudo, solidificarmos uma adequada definição de “*capacidade contributiva*”, com escopo de apresentarmos novas propostas para esse instrumento.

## **1. Considerações Gerais acerca da Capacidade Contributiva**

A expressão capacidade possui origem etimológica na assertiva latina “*capacitate*” e significa, segundo Dicionário Digital Aurélio Século XXI, dentre outras, *Jur. Aptidão legal para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações.*”

Percebe-se que a expressão “capacidade” no vernáculo pode indicar distintas situações, algumas, ademais, pertinentes a ciências estranhas ao Direito, entretanto, tais disposições a nós, nesse estudo, pouca valia possuem, devendo-nos ater às definições jurídicas da expressão.

Segundo o próprio dicionário aponta, para o Direito, capacidade constitui a condição de alguma pessoa, física ou jurídica, ser sujeito e titular de direitos e poder contrair deveres ou obrigações, por nós, acadêmicos, conhecida como capacidade de direito e, posteriormente, de exercício desses direitos.

Todavia, em que pese o louvável esforço desse renomado estudioso da língua nacional (Art. 13, da Constituição de Outubro), em buscar uma definição jurídica à expressão estudada o mesmo deixa inúmeros pontos sem abrangência - como não poderia ser diferente e como dele, muito embora o brilhantismo notável.

A capacidade a que se refere o professor de língua portuguesa, quando versamos sobre o ramo do Direito Tributário, recebe conotação bastante antagônica, apartando-se do mero binômio “ter direitos e possuir obrigações”, a teor do que se pode notar na regra do Art. 126, inciso I, do Código Tributário Nacional que é expreso ao estabelecer que a capacidade tributária não se confunde com a capacidade civil (este tema, muito embora relevante ao Direito Tributário, por fugir do cerne desse estudo, não será por nós detalhado).

A seu turno, e ao que nos interessa verdadeiramente, a ciência jurídica em seu ramo que dedica os estudos ao direito constitucional tributário vislumbra na expressão capacidade sentido diverso ao todo supra aclarado, fazendo, esta, menção à capacidade contributiva do indivíduo - nem sequer semelhante à capacidade tributária passiva -, fincado nas raízes da justiça fiscal, social e distributiva e na própria igualdade, identificação de um princípio constitucional, de observância obrigatória por parte do Estado o qual, “*apesar de*

*tudo isto, não se pode dizer que seja efetivamente praticado”* (MACHADO, 2001, p. 72), a respeito do qual nos dedicaremos.

As definições doutrinárias sobre o tema são diversas e encontram os mais variados enfoques, demonstrando isso a lição de Regina Helena Costa (2003, p. 23), que, após apresentar diversas insinuações sobre o mesmo, bem ressalta:

*“As dificuldades encontradas para gizar o conceito sob análise repousam, cremos, no fato de que a expressão ‘capacidade contributiva’ apresenta alto grau de generalidade e vaguidade, características próprias do direito positivo.”*

Corroboramos com a explanação, fazendo, com a devida vênia, um pequeno acréscimo para lembrarmos que a vagueza, generalidade e abstração lembradas no trecho acima são inerentes aos denominados princípios constitucionais, dentre os quais encontra-se a capacidade contributiva.

Portanto, não nos ateremos a apresentar, exclusivamente, uma definição à expressão “capacidade contributiva” como conjunto de palavras agrupadas, mas também, qual fora a verdadeira intenção do constituinte de 1988 ao tratar da matéria, quer-se dizer, buscaremos trazer à baila uma definição constitucional do próprio princípio da capacidade contributiva, entendido no bojo de todo sistema tributário nacional. Pretendemos trazer uma nova concepção ao princípio da capacidade contributiva, fulcrada nos ditames de um Estado Constitucional firmado numa democracia real e não somente meramente formal, amparada em uma Constituição substancialmente Democrática.

O simples fato de se tratar de uma definição dotada de vagueza e abstração não implica em dizer que o princípio da capacidade contributiva deve postar-se alheio aos estudos do cientista do Direito, muito menos que tal cânone constitucional deve ser amesquinhado por essa característica peculiar das normas principiológicas, que tem por finalidade regular um sem-número de situações.

A doutrina costuma designar tais conceitos como sendo indeterminados ou, como preferem outros, termos indeterminados de conceitos, dentre os quais costuma englobar a capacidade contributiva.

É certo que os temas jurídicos tidos por indeterminados recebem injustas críticas tal como a proferida por Alfredo Augusto Becker (1998, p. 439), que, de forma árdua, se pronunciou em relação à capacidade contributiva e a abstração de sua definição:

*“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 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.”*

Negar conteúdo científico a um princípio emanado do ordenamento constitucional, vontade do constituinte originário de 1988, logo, do próprio povo brasileiro, sob alegação de que estamos diante de um termo indeterminado de conceito, ao nosso sentir, trata-se de negar força ativa à Constituição, atitude que merece ser elidida pela doutrina e jurisprudência pátrias, com vistas à formação de uma consciência constitucional<sup>2</sup>.

Ao recuarmos em não enfrentarmos o tema, pela singela alegação de que o mesmo trata-se de conceito indeterminado ou pelo fato de a realidade social nos ventilar outra situação fática, estamos a fugir de utilizar nossos conhecimentos como forma de modificar essa desconfortável condição social brasileira.

Com esse pensamento é que o estudo por parte da ciência do Direito deve se preocupar em desvendar as dificuldades postas por matérias tidas como de definição indeterminada, ao invés de furtar-se em fazê-lo, em proveito da manutenção de um *status quo* nada agradável.

Nesta feita, a lição de José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 27-30), que pondera:

*“Ora, não se afigura científico recuar face às dificuldades do tema. O Direito conhece prestações, sujeitos e conceitos indeterminados e a maior ou menor facilidade de sua determinação não lhes retira a tutela jurídica.*

...

*Nada há a temer cientificamente quanto à utilização, no Direito Tributário, dos conceitos jurídicos indeterminados, valendo-se deles a Igualdade para se expressar ou manifestar especialmente através do princípio da capacidade contributiva.”*

Diferente não é o entendimento de Klaus Tipke (2002, p. 31-32), que assenta:

*“Não é correta a afirmação dos críticos do princípio da capacidade contributiva de que este princípio é tão indeterminado que dele não se possa extrair conteúdo algum. Uma maior ou menor indeterminação reside na natureza de todo princípio geral. O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não é indeterminável. Sob*

---

<sup>2</sup> A idéia de força ativa da Constituição ganha relevo na obra de Konrad Hesse, *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 11-19: *“A idéia de um efeito determinante exclusivo da Constituição real não determina outra coisa senão a negação da Constituição jurídica. Essa negação constitucional importa na negação de seu valor enquanto ciência jurídica.... Assim, o Direito Constitucional não estaria a serviço de uma ordem justa, cumprindo-lhe tão somente a miserável função \_ indigna de qualquer ciência\_ de justificar as relações de poder dominante.... A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, se existir disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas, provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem. Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se fizerem-se presentes, na consciência geral\_ particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional\_ não só a vontade de poder (Wille zur Macht), mas também a vontade de Constituição (Wille zur Verfassung).”*

*certas circunstâncias o pluralismo democrático não deixa espaço para várias concepções defensivas.*

*O princípio da capacidade contributiva já não é sem conteúdo, porque ele esclarece que o imposto não pode ser mensurado por cabeça ou segundo o princípio da equivalência. O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento do Estado em razão de sua renda disponível.”*

A atividade tributária do Estado sempre esteve pautada na preocupação popular com a delimitação justa de sua propriedade em sentido amplo, de modo a evitar que a tributação lhe atingisse de modo insuportável, o que, ao longo da história, apresentou-se como justificativa de diversos movimentos sociais revolucionários.

Desta forma, a justiça fiscal sempre esteve em pauta de discussões, ganhando relevo com a formação do Estado Social e no segundo pós-guerra. No Brasil não fora diferente, logo com a recém-nascida disciplina do Direito Tributário, Rubens Gomes de Sousa (1943, p. 10-11) expôs:

*“O problema da distribuição da justiça em matéria fiscal, ou seja, da individualização prática dos princípios teóricos e das normas legais genéricas do direito tributário, vem adquirindo, nos últimos anos, uma importância crescente.*

*Mesmo deixando de parte os problemas especiais trazidos pela guerra, forçoso reconhecer que ainda em época normal as questões tributárias são das mais vitais, tanto para Fazenda Pública, como para economia particular.*

...

*Como conseqüência direta e imediata do crescimento e da difusão do fenômeno tributário, o estudo dos problemas fiscais deixou o terreno das especulações teóricas e mais ou menos herméticas dos juristas e economistas de gabinete, e veio ocupar posição de destaque na lista das principais questões da arte de governar. Do aumento do peso dos tributos, e da ampliação de seus campos de incidência, com a conseqüente multiplicação dos conflitos entre o particular e o poder tributante, originou-se uma consciência, não só jurídica, mas também popular, de que um novo direito estava criado (direito fiscal).”*

Capacidade contributiva significa o quinhão das riquezas ou o “poder” com que determinado indivíduo consegue suportar a imposição tributária. É parâmetro de fixação para a extensão da tributação, o “até onde” do poder tributante, o limite máximo suportável à tributação, “a idoneidade para suportar o ônus do tributo” (NOBRE, 2001, P. 32), em seu aspecto subjetivo e a possibilidade de eleição fatos imponíveis e signos presuntivos de riqueza, no objetivo.

## **2. Definição Inclusiva do Princípio da Capacidade Contributiva**

Afora o aspecto supra mencionado, é indispensável termos em mente uma nova concepção do princípio da capacidade contributiva, uma definição positiva, ao contrário das demais - quer em seu caráter objetivo quer no subjetivo-, de caráter eminentemente negativo.

Nos dias atuais tendemos a nos deparar com a capacidade contributiva tratada como a potencialidade do contribuinte em pagar tributos, em abastecer os cofres públicos ou a força econômica do contribuinte em cumprir com a obrigação de pagar tributos ao Estado.

A bem da verdade, a expressão estudada carrega o cajado de equilíbrio na tributação do Estado, serve como instrumento de fixação da justiça tributária, de modo a exigir maior onerosidade àqueles que efetivamente possam suportá-la e desonerando os que já sobrevivem às mínguas, além da novel definição que desejamos formular nesse estudo, o princípio da capacidade contributiva como verdadeira ordem constitucional ao Executivo e ao Legislativo à adoção de ações afirmativas em matéria tributária, através do liame da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da justiça social e distributiva.

O princípio da capacidade contributiva nasce para ser instrumento de realização de justiça fiscal e social, com a força de destruir barreiras criadas ao longo de anos pela defasagem daquele que contribuía até com o que não tinha para com os encargos estatais.

É uma questão de moralidade e ética no exercício de poder de tributar a observância do princípio da capacidade contributiva, não obstante seja verdadeiro dever daqueles que formulam as políticas fiscais, estendendo o dever de sustentar o Estado aos que realmente possuem essa condição presuntiva de riqueza e não massacrando aos que quase nada detém<sup>3</sup>.

Duas importantes lições podem ser aqui colacionadas e, de fato, são tratadas com maior frequência pela doutrina, porém, ambas devem ser acrescidas por uma terceira visão, qual seja, vislumbrar na capacidade contributiva a determinação aos entes públicos para a adoção de medidas de inclusão social, mediante o devido manejo do sistema tributário nacional, quer-se dizer, verdadeiras ações afirmativas no âmbito tributário.

A primeira dessas definições acerca da capacidade contributiva, de menor difusão no território brasileiro, destaca três planos de concepção, o plano jurídico-positivo (sujeito como titular de direitos e deveres determinados pela lei tributária), o ético-econômico (a condição do sujeito passivo da relação tributária em arcar com o pagamento dos tributos) e o técnico-econômico (refere-se às técnicas de arrecadação, fiscalização e administração dos tributos) (COSTA, 2003, p. 25-26).

---

<sup>3</sup> Alfredo Augusto Becker em sua obra *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004, p. 16: “A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes (em especial os assalariados) a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E, além da tanga, restam-lhe a fé e a esperança na mudança desse estado de coisas....Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdas estarão a fé e a esperança. Infelizmente, existem fundadas razões para que tal aconteça.”

Noutra banda, uma segunda lição, parece apresentar-se com maior facilidade de fixação do sentido do princípio da capacidade contributiva, é a divisão entre a capacidade contributiva absoluta ou objetiva e a capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

A referida capacidade contributiva objetiva ou absoluta diz respeito à restrição dirigida ao legislador na ocasião da eleição dos fatos da hipótese de incidência em seu aspecto material. Isso implica em dizer que o legislador, ao escolher um fato qualquer para se tornar apto a gerar uma obrigação tributária, necessariamente, deve fazê-lo em relação a fatos que evidenciem um signo presuntivo de riqueza, um fato que demonstre a sua valoração econômica.

A lição de Regina Helena Costa (2003, p. 27-29) aduz que estamos defronte à capacidade objetiva *“quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza”*, complementando que o legislador deve eleger *“eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”*. A seguir tece importantes considerações atinentes à essa eleição, assim lecionando:

*“Se os fatos a serem escolhidos pelo legislador como hipótese de incidência tributária devem espelhar situações reveladoras de tal capacidade, forçoso refiram, portanto, índices ou indicadores de capacidade contributiva, que nada mais são do que signos que representam manifestação de riqueza.*

*... Certo é que o Direito cria suas próprias realidades; porém, o substrato econômico da capacidade contributiva exige que se atente às formulações pré-legislativas da Ciência das Finanças, ao invés do recurso puro e simples às ficções jurídicas... Destarte, o legislador deve, tanto quanto possível, receber os conceitos elaborados pela Ciência das Finanças a fim de assegurar a captação de índices que constituam autênticas manifestações de riqueza.”*

Cediço que a eleição, por parte dos legisladores, dos fatos que presumem a existência de riqueza trata-se de típico ato político, política legislativa, não obstante deve atentar-se a critérios reais de riqueza, sob pena de incidirem em violação ao Texto Constitucional, o que, em tese, configura inconstitucionalidade passível de controle, quer pela via difusa quer pela concentrada.

Uma ressalva merece ser lembrada; a de que a Constituição da República, em seus Artigos 153, 155 e 156, estabelece, de forma expressa, o rol de fatos passíveis de serem tributados, ou seja, os fatos que já presumem a existência de riqueza apta a suportar tributação.

Ademais isso, devemos esclarecer que as disposições constitucionais supra referidas, ao versarem sobre a competência tributária de cada ente do Estado, elencam, de forma taxativa, o rol dos fatos imponíveis, de maneira que não existem outras hipóteses de incidência para impostos, salvo nos casos de competência residual atribuída à União, nos moldes do Art. 154, inciso I, da Lei Maior.

Portanto, a liberdade de eleição dos fatos signos que presumem riqueza pelo legislador encontra-se bastante limitada pela taxatividade da competência tributária, de tal ponto que a capacidade contributiva absoluta deve ter seus efeitos estendidos nos demais elementos formadores da hipótese de incidência, como o aritmético, a base de cálculo, que, também, deverá guardar relação com verdadeira presunção de riqueza do pretense sujeito passivo.

Essa lembrança é bem formulada por Aliomar Baleeiro (1997, p. 691-692), muito embora valendo-se da expressão capacidade econômica, descreve:

*“... a Constituição brasileira já enumera a competência tributária para instituir impostos, elegendo de antemão as possíveis hipóteses de incidência. Não há liberdade alguma para o legislador municipal ou estadual inventar imposto novo, campo no qual a Constituição já esgotou e delimitou, pelo menos genericamente, a capacidade econômica objetiva.*

...

*Entretanto, a capacidade econômica objetiva não se esgota na escolha da hipótese de incidência, já constitucionalmente posta, na quase totalidade dos impostos. É necessário a realização de uma concreção paulatina, que somente se aperfeiçoa com o advento da lei ordinária da pessoa jurídica competente. Ou seja, é necessário que o legislador saiba, nos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio, a propriedade e seus acréscimos por quaisquer formas de transmissão, autorizar a dedução imprescindível das despesas e gastos necessários à aquisição e manutenção da renda, da propriedade e do patrimônio. E será no quadro comparativo entre a Constituição e as leis inferiores (complementares e ordinárias), que a questão da capacidade econômica objetiva ganhará importância.*

...

*Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais encargos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido.”*

Compreendida a capacidade contributiva absoluta, pertinente se faz entendermos a subjetiva ou relativa, esta de limitação mais individual em relação a anterior, que é inerente à generalidade da lei em sentido formal, aproveitando-nos da lavra de Regina Helena Costa (2003, p. 27-31):

*“...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. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário..., consistindo na aptidão específica de dado contribuinte diante de um fato jurídico tributário.*

...

*A capacidade contributiva relativa, por seu turno, opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos.*

...

*Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’ e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.”*



Convergindo Klaus Tipke (2002, p. 31) releva verdadeira definição nesse sentido, aduzindo que *“O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver. Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”*.

Muito embora não estivesse tratando diretamente sobre a capacidade contributiva relativa Aliomar Baleeiro (2001, p. 196-197) apresenta paralelo de demonstração da necessidade da formação do que denomina *“consciência fiscal”* como forma de se combater a uma *“anestesia fiscal”*, que permite a manipulação do sistema tributário pelos detentores do poder econômico, realidade esta que pode ser facilmente transportada para a data presente:

*“... ‘consciência fiscal’, o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos. Em uma democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado, é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental.*

*O grosso da população, sobre o peso regressivo de impostos de venda, consumo, selo, etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras.*

*Curioso, porém, é que os contribuintes de direito – os industriais e comerciantes, que a lei chama ao recolhimento do tributo, permitindo-lhes e até prevenindo a repercussão sobre os consumidores – sofrem, de engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela.*

...

*A dificuldade de serem previstos os efeitos econômicos da tributação em todos os casos não constitui razão para que se descure o possível realizável, isto é, implantar-se a ‘consciência fiscal’ no maior número possível de indivíduos quando o legislador dispuser sobre o tributo.*

*Por felicidade, os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal, são exatamente os mais justos e mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais, ..., elementos seguros de capacidade contributiva. Em contraste, a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais. Raras pessoas reparam o valor do selo colado aos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas.”*

José Casalta Nabais (2011) elabora interessante comparativo acerca do *modus operandi* estatal em sua atividade tributária, que corrobora a essência da capacidade contributiva subjetiva:

*“Quanto ao fenómeno da anestesia fiscal, não podemos deixar de referir aqui o magistral contributo do Padre António Vieira para a adopção pelas Cortes portuguesas, em 1642, do primeiro imposto de um estado moderno – a décima militar... ‘A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo e não acordado, para mostrar quão dificultosamente se tira aos homens, e com quanto suavidade se deve tirar, ainda o que é para seu proveito. Da criação e fábrica de Eva dependia não menos que a conservação e a*

*prorrogação do género humano; mas repugnam tantos os homens a deixar arrancar de si aquilo que se lhes tem convertido em carne e sangue, ainda que seja para o bem de sua casa e de seus filhos, que por isso traçou Deus tirar a costa de Adão, não acordado, senão dormindo; adormeceu-lhe os sentidos, para lhe escusar o sentimento. Com tanto suavidade como isto, se há de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-s os ossos, que assim é a razão que seja: mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não sintam, nem quase o vejam. Deus tirou a costa de Adão, ma ele não viu nem sentiu; e se o soube, foi por revelação.'*

A capacidade contributiva subjetiva releva essa importante conotação, na medida em que somente admite a tributação em relação àquela parcela de riqueza dos contribuintes cujas despesas indispensáveis à sua sobrevivência e de seus familiares já tiverem sido anteriormente suportadas, é a tributação incidente sobre a riqueza líquida do contribuinte.

Não há margem para dúvidas que a formação dessa consciência fiscal, acrescida pela consciência constitucional, iniciando-se nos próprios cientistas do Direito e transmitindo-se ao povo brasileiro, certamente, constituirá um grande avanço social em nosso país, em especial, no que concerne ao controle das políticas públicas e à utilização com probidade do notável montante advindo das receitas estatais derivadas, ou seja, dos tributos.

Apresentada, pois, a segunda lição relevante ao estudo da definição da capacidade contributiva, de maneira que, agora, cabe a nós elaborarmos uma proposta, num viés positivista e não de abstenção e proibição ao Estado, com o escopo de fazer desse princípio verdadeira ferramenta de modificação de nossa dura realidade social e do incongruente sistema tributário, atribuindo-lhe um caráter inclusivo.

Com tal atitude se pretende estender o alcance do princípio da capacidade contributiva, sem distorcê-lo da realidade ou do sistema constitucional, mas sim buscando, na essência, a apreensão de seu significado maior, o que passa pela interpretação sistemática desse princípio, pela máxima efetividade dos direitos fundamentais e pela busca concreta de primados constitucionais como da igualdade e da dignidade da pessoa humana.

Esse é o papel da Ciência Jurídica, estudar o objeto posto, de forma sistemática, para extrair-lhe o sentido verdadeiro, como lembra Pontes de Miranda (1937, p. 201):

*“O conceito pode descrever ou envolver o –jecto. Mas, não raro, excede-o ou não o alcança em todo seu tamanho. O –jecto significado ou fica como que solto, sacolegante, dentro do conceito que o ultrapassa, ou inconstado, a exceder a significação do conceito. Se é certo que o mundo que vemos não corresponde, salvo funcionalmente, àquele que a ciência nos reconstrói, também é certo que nossos conceitos não tem liberdade que se supõe, na sua composição, - porque se lhes exigem provas de se ajustarem a objectos ou –jectos.*

*...Mas se esse dilema é inevitável, não há outro que prenda o espírito entre duas outras tenazes: coisa em si, sunstancialismo, realismo radical; idealismo. A ciência não supõe ontologia, - que ela supõe é seu alcance, em certos ponto, o ser, e que as construções sejam verdadeiras, isto é, apresentem condições suficientes de funcionalidade em relação ao*

*pensamento mesmo e em relação ao ser. Sistemática, ela não deforma sistematicamente, - ao contrário, sistematicamente procura o máximo de conformidade.”*

Dessa forma, a obtenção dessa nova definição deve ser calcada com vistas nos verdadeiros fundamentos e objetivos constitucionais, deve ser desvendada na análise sistemática do princípio da capacidade contributiva com outras normas principiológicas que servem de sustentáculo de nosso sistema constitucional, tais como, a dignidade da pessoa humana e a construção de uma sociedade justa e igualitária. Essa terceira definição do princípio da capacidade contributiva, deve ser somada às duas antecedentes, de modo a trazer dupla segurança constitucional ao contribuinte brasileiro.

A capacidade contributiva absoluta e a relativa somam-se a essa terceira definição, de caráter notoriamente inclusivo, com a finalidade evidente de ampliar o rol de tutelas constitucionais em proveito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, no mais das vezes, na condição de hipossuficiente, vê-se tolhido ante ao poder do ente tributante.

Devemos insistir na necessidade de uma tributação mais racional, a realização de verdadeira reforma tributária, que efetive uma tributação apta a proporcionar inclusão social, objetivando desonerar os menos favorecidos economicamente e a classe média assalariada nacional (responsável pela maior “fatia do bolo tributário que alimenta a insaciável fome” dos cofres do erário brasileiro)<sup>4</sup>, repartindo o ônus tributário de forma mais equânime. Principalmente, servindo de incremento à livre iniciativa, ao desenvolvimento econômico, ao pleno emprego, à diminuição da sonegação fiscal, ao corte de incentivos fiscais indevidamente distribuídos e de gastos estatais supérfluos, entre tantos outros pontos.

Esse viés da atividade tributária estatal é indispensável e relevante, encontrando, todos eles, fundamento constitucional de validade no princípio da capacidade contributiva, em seu caráter negativo.

Noutra banda, o princípio da capacidade contributiva não se exaure aí, pelo contrário, um conteúdo deveras significativo ainda encontra-se agasalhado sob o manto desse

---

<sup>4</sup> Estudo de Gilberto Luiz do Amaral, denominado **Governança tributária socioambiental**: a tributação do futuro, aponta que: “[...] conforme estudos do IBPT a arrecadação tributária ultrapassou a R\$ 563 bilhões em 2003, atingiu R\$ 650,15 bilhões em 2004 e chegou a R\$ 733 bilhões em 2005. Em 2006 a arrecadação ultrapassou a R\$ 815 bilhões. Quanto as empresas brasileiras sua carga tributária global é a seguinte: a) carga tributária sobre o faturamento: 32,25%; b) carga tributária sobre o total de custos/despesas: 47,14%; c) carga tributária sobre o lucro: 52,23%; d) carga tributária sobre o valor agregado: 45%. O cidadão paga tributos sobre a renda (Imposto de renda, Contribuição Previdenciária, Contribuição Sindical), sobre o seu patrimônio (IPTU, IPVA, ITR, ITCMD, ITBI) e sobre seu consumo (embutidos no preço final de mercadorias e serviços estão ICMS, IPI, PIS, COFINS, CPMF). Desta forma, em média, 39,72% do rendimento total de cada brasileiro é destinado ao pagamento de tributos, equivalentes a 145 dias de trabalho por ano”. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 08 mai. 2012.

norte constitucional; uma nova acepção do princípio da capacidade contributiva, diametralmente oposta à anterior, uma acepção positiva, de cunho inclusivo.

Esse conteúdo positivo do princípio posto à discussão determina que tanto o Executivo quanto o Legislativo, na eleição de políticas públicas tenham em mente a consecução de objetivos de consolidação de uma justiça social e distributiva, além daquela justiça fiscal inerente à concepção negativista da capacidade contributiva.

Estamos diante de verdadeira determinação do Constituinte Originário que, pretendendo a construção de um Estado Democrático, com maior distribuição de rendas, com a preservação da dignidade da pessoa humana, reserva força ao princípio da capacidade contributiva para sustentáculo constitucional na adoção dessas medidas. Compulsando o princípio em apreço devemos dele extrair a determinação constitucional para adoção de medidas políticas que visem a diminuição dos abismos sociais infiltrados no Brasil.

A consolidação da justiça social e distributiva passará pela efetiva implementação de políticas públicas tendentes a tais fins, de sorte que o princípio da capacidade contributiva deverá ser visto como o alicerce dessa nova construção constitucional; estatui-se que o Estado, em atitude comissiva, deve adotar ações afirmativas na seara do Direito Tributário.

Esta é a nova acepção do princípio da capacidade contributiva, a qual entendemos por bem denominar, simplesmente, de acepção positiva, mediante a qual nossos governantes e legisladores encontram substrato e dever constitucional para implementação de ações afirmativas, mediante o adequado manejo do sistema tributário nacional.

Afora isso, a acepção positiva do princípio da capacidade contributiva encontra respaldo constitucional, não se tratando de mero devaneio jurídico, mas sim, fundada nas bases sólidas dos fundamentos (Art. 1º, da Constituição da República) e objetivos (Art. 3º, da Constituição da República) de nosso Estado Constitucional, Social e Democrático. Buscamos visualizar no princípio um conteúdo positivo, ordem ao Estado na determinação de adoção de ações afirmativas na seara do sistema tributário nacional, com fundamento de validade no princípio da capacidade contributiva, guardado pela norma do Art. 145, § 1º, da Constituição Republicana.

A nova concepção implica na desoneração das classes menos abastadas economicamente proporcionando-lhes maior condição financeira e, em contrapartida, as classes dotadas de maior capacidade contributiva arcarão em maior parcela com os custos da manutenção estatal. Por si só, essa modificação de encargos fiscais, em atenção ao determinado pelo princípio da capacidade contributiva, já se mostra salutar para propiciar melhores

condições de vida às classes por ela beneficiadas, diminuindo as diferenças sociais e as incluindo numa fatia participativa do ciclo econômico nacional.

Cediço que o aumento das obrigações estatais decorrentes do advento da Constituição Federal de 1988, onerou consideravelmente o custo do despreparado Estado brasileiro, assim como trouxe enormes transtornos na seara econômica do país, contribuindo para o aumento da carga tributária e, por via de consequência, no agravamento das diferenças sociais.

O fracasso das políticas econômicas, monetárias e cambiais brasileiras pós-Constituição de 1988, o aumento do déficit público, a inflação descontrolada e de níveis estratosféricos, a repartição de receitas tributárias pela União com os demais entes da federação, são elementos que culminaram com a estabilização da moeda em 1994, através da edição do Plano Real, que, muito embora controlasse os aspectos acima mencionados, exigia forte equilíbrio do caixa público.

Como o corte de gastos (inclusive os decorrentes de custeio da máquina pública, com seus inúmeros cargos comissionados e enorme aparelhamento estatal) nunca fora matéria levada a sério pelo Executivo<sup>5</sup>, o que já se torna rotina nos noticiários pátrios, bem como resta facilmente perceptível mediante verificação das despesas públicas na peça orçamentária, outra alternativa não ocorreu, se não, o aumento da carga tributária que se percebe até os dias atuais, numa tendência que ainda não se alterou.

O aumento exacerbado de tributos onera demasiadamente a classe assalariada e média, contribuindo consideravelmente para formação de nosso atual quadro fiscal, de absoluto desequilíbrio do ônus tributário, em completa afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Essa realidade auxilia no aumento das diferenças sociais, posto que as classes menos favorecidas e dotadas de menor capacidade contributiva contribuem em maior fatia

---

<sup>5</sup> Estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário revelam a alarmante situação vivida pelos contribuintes brasileiros. “O contribuinte brasileiro trabalha até o dia 26 de maio, somente para pagar os tributos [...]. A tributação incidente sobre os rendimentos (salários, honorários, etc.) é formada principalmente pelo Imposto de Renda Pessoa Física, pela contribuição previdenciária (INSS, previdências oficiais) e pelas contribuições sindicais. Além disso, o cidadão paga a tributação sobre consumo – já inclusa no preço dos produtos e serviços – (PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, etc.) e também a tributação sobre patrimônio (IPTU, IPVA, ITCMD, ITBI, ITR). Arca ainda com outras tributações, como taxas (limpeza pública, coleta de lixo, emissão de documentos) e contribuições (iluminação pública, [...])... o cidadão tem que trabalhar 4 meses e 26 dias somente para pagar toda esta carga tributária”. Esse mesmo estudo demonstra que a tributação sobre consumo corresponde a 22,54%, da carga tributária, ao passo que os tributos incidentes sobre a renda equivalem a 14,72% e sobre o patrimônio 2,92%, deixando clara a afirmação outrora lançada acerca da regressividade de nosso sistema tributário, que contribui ao aumento das diferenças sociais, como já mencionado nesse estudo. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 08 ago. 2012.

para o bolo estatal, enquanto os mais ricos, proporcionalmente, pagam muito menos tributos. Afora isso, vale lembrar que o montante arrecado não tem retornado em benefícios sociais para tal classe de contribuintes, mas sim, alimentado um quadro que “ *desde os últimos quatro meses de 1988 passou a estruturar-se no compromisso com metas mínimas de superávit primário*” (FAVETTI, 2003, p. 112), em atenção às determinações de organismos econômicos internacionais.

Essas anotações são válidas para demonstrar a necessidade de alteração do foco da incidência fiscal brasileira, a qual tem recaído sobre os ombros mais frágeis, sendo pertinente a melhor repartição desse encargo, com vistas à mais justa distribuição de renda e, por via de consequência, redução das desigualdades, proporcionando a inclusão social de uma vasta classe de contribuintes, verdadeira minoria qualitativa, gerando um leque maior de participação social, econômica e política da sociedade.

Trata-se de verdadeira política de ação afirmativa dessa classe de pessoas, exploradas pela história, desde o Brasil Colônia, ordenado e alicerçado pelas bases esculpidas no Art. 145, § 1º, primeira parte, da Constituição da República.

A propósito, através da modificação da estrutura tributária de nosso Estado, com a adoção de ações afirmativas nessa seara, possibilitando a indispensável distribuição de renda, a médio e longo prazo, obteremos resultados que possibilitarão à atual minoria qualitativa dos contribuintes citados, uma maior participação na sociedade, conferindo-lhes maior grau de cidadania, na busca de um Estado que seja materialmente igualitário e democrático.

Portanto, as ações afirmativas devem ser voltadas à supressão das falhas decorrentes de um processo histórico exploratório dessa classe de pessoas, entretanto, essas mesmas políticas positivas devem pautar sua atuação com vistas ao equilíbrio social a ser alcançado no futuro, a ponto de que as mesmas tenham caráter temporário.

A preocupação com a durabilidade e com os resultados a longo prazo das ações afirmativas é estudada por Eliana Franco Neme (2005, p. 313-314), que assim pondera:

*“... nos parece que a existência de políticas de integração é apenas um dos instrumentos para a integração, e que as políticas públicas devem direcionar-se não apenas para a redenção do Estado com medidas de imediata repercussão, mas também com o fomento de iniciativas capazes de promover a integração social e racial de forma sistemática e gradativa. O processo de inclusão deve ser antecedido e respaldado por um plano de educação e informação da sociedade, para que não se tenha, com isso a paradoxal consequência de através destas medidas, estimular ainda mais a segregação da sociedade, que desinformada se ressentida dos privilégios concedidos.”*

Citando Marcos Rogério Palmeira (2002, p. 115-116), podemos notar que o atual sistema tributário nacional tem contemplado a exclusão social e o crescimento das

desigualdades econômicas, um sistema tributário que opera de forma regressiva em termos relativos à renda, nas famílias de menor poder aquisitivo. Vejamos:

*“A eficácia do sistema tributário brasileiro, articulados com os princípios e valores articulados na Constituição Federal, deixa claro que a radicalização do individualismo econômico produz uma crescente desigualdade de renda, intensificada pelos vícios do sistema capitalista periférico. No crescente apelo por políticas equitativas reside o dilema: toda a ação afirmativa do Estado, destinada a distribuir riqueza social, tende a expandir o conceito de incidência tributária para além das fronteiras tênues da autolimitação da liberdade, pois afeta diretamente as esferas do mínimo existencial e do não-confisco.*”

O avanço de nossa sociedade está ligado ao desenvolvimento do Estado brasileiro, não só um desenvolvimento econômico, no ponto de vista de acúmulo de riquezas pelo Estado, mas, principalmente, pelo desenvolvimento social, atinente à redução das desigualdades, do acúmulo de riqueza e da pobreza, aumento do bem-estar social e maior acesso às oportunidades para todos os membros da coletividade, os quais são igualmente dotados de dignidade humana.

Essa forma de desenvolvimento social, certamente, proporcionará reflexos em tantos outros campos de atuação do Estado, tal como acesso à educação, emprego, saúde, lazer, cultura, enfim, estruturas de participação do indivíduo na coletividade inerentes ao próprio Estado Constitucional Democrático, na medida em que a redistribuição da renda é indispensável à construção de uma sociedade pautada pela igualdade de oportunidades.

Indubitável que a pobreza trata-se do maior obstáculo de crescimento pessoal para a população brasileira, consistindo, notadamente, em limitação das capacidades individuais, verdadeiro gargalo do funil social brasileiro, pelo qual, apenas uma reduzida parcela dos indivíduos consegue passar, deixando para trás um enorme contingente de pessoas de menor potencial econômico e, que por via de consequência e por ônus natural de nossa sociedade, acabam suportando o fardo da segregação, o que merece ser repellido em atenção aos fundamentos e objetivos do Estado pátrio.

É com esse pensamento que devemos vislumbrar na distribuição de renda uma relevante forma de inclusão social, senão a mais importante delas, de tal sorte que cabe aos poderes institucionalizados e constituídos, adotarem políticas públicas afirmativas voltadas à obtenção de tal fim social.

A adoção dessas ações afirmativas em sede fiscal, que acarretam distribuição dos ganhos do Estado (justiça fiscal), por certo, coadunam com a consecução do bem comum autêntico, na busca da formação de uma sociedade com igualdade de oportunidades e com melhores índices de desenvolvimento humano (justiça distributiva e social).

Essa evolução das classes média e baixa da sociedade brasileira constitui relevante aumento na melhora de sua qualidade de vida, de sorte a proporcionar às mesmas uma maior possibilidade de ascensão social, cultural, política e econômica. O montante poupado pela exação e melhor distribuído pelo Estado, quer pela economia de tributos aos menos favorecidos quer pela prestação de serviços públicos de melhor qualidade, acarreta, invariavelmente, em maior participação dessas classes na vida em sociedade, favorecendo o sistema democrático.

É inquestionável que o tema implica na revisitação de tantos conceitos já firmados, tudo com vista a demonstrar a necessidade de consagração do fundamento estatal da dignidade humana, assim como dos objetivos do Estado brasileiro, de erradicação da pobreza, diminuição das desigualdades sociais e formação de uma sociedade mais justa e igualitária, o que certamente passa pelo campo da distribuição de renda, o que pode ser obtido por meio de um diferenciado manejo do sistema tributário nacional.

Essa forma distinta de vislumbrar a atuação fiscal do Estado, de modo a fazer com que a atividade tributária constitua instrumento de transferência de renda e, por conseqüência, de oportunidade, encontra seu fundamento constitucional de validade e sua ordem do constituinte a ser, necessariamente observada, no princípio da capacidade contributiva, notoriamente, na nova concepção de capacidade contributiva (acepção positiva).

Afirmações retóricas e demagógicas da falta de recursos financeiros e dificuldades burocráticas tem se tornado uma constante para que seja efetivado um verdadeiro choque de gestão, o qual, até chegou a ocorrer, mas em sentido antagônico aos anseios sociais, voltado ao atendimento de estipulações de organismos financeiros e ao mercado internacional, colocando esses no centro do Estado e, por sua vez, relegando o indivíduo e sua dignidade existencial, o que merece todo nosso repúdio em favor da prevalência de um viés inclusivo ao princípio da capacidade contributiva.

## **REFERÊNCIAS**

- AMARAL, Gilberto Luiz do. **Governança tributária socioambiental**: a tributação do futuro. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 08 mai. 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- FAVETTI, Rafael Thomaz. **Controle de constitucionalidade e política fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.



MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos fundamentais. In: **Revista da Advocacia-Geral da União** [on line]. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/agu.htm>>. Acesso em: 15 out. 2011.

NEME, Eliana Franco (org.) *et. al.* **Ações afirmativas e inclusão social**. Bauru: Edite, 2005.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PONTES DE MIRANDA, Francisco C. **O problema fundamental do conhecimento**. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1937.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A distribuição da justiça em matéria fiscal**. São Paulo: Martins Fontes, 1943.

TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.