

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO¹

THE ECONOMIC CAPACITY OF THE TAXPAYER AND THE TAX LAW PRINCIPLES.

Juliana Leite Kirchner²

RESUMO. Na atual Constituição brasileira, o princípio da capacidade contributiva é expressamente previsto no artigo 145, parágrafo 1º, ao prescrever que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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*”. Trata-se de um tema que encontra-se ligado à justiça fiscal, vez que preconiza a realização da igualdade na tributação, e, dessa forma, pode ser considerado como um princípio geral de direito tributário. Preceitua, enquanto princípio constitucional, que aos impostos devem ser conferidos caráter pessoal, de forma a torná-los graduados, considerando a capacidade contributiva de quem paga, sendo essa função matéria privativa do legislador. A busca da aplicação do referido princípio expressamente previsto no Sistema Tributário Nacional, para a sua perfeita aplicabilidade, deve, então, encontrar-se em harmonização com os demais princípios constitucionais. Portanto, a questão a ser abordada possui extrema relevância, tendo em vista que a capacidade contributiva reveste-se sob a condição de princípio, encontrando-se inserida no Subsistema Constitucional Tributário brasileiro, guardando o dever de harmonizar-se com demais princípios do sistema constitucional, visando servir como parâmetro constitucional para a igualdade tributária, expressando tanto a justiça fiscal quanto a isonomia entre os contribuintes. Assim, o presente artigo tem como propósito tecer as características essenciais do princípio da capacidade contributiva, enunciando os conceitos expostos por diversos doutrinadores, a sua eficácia, bem como o seu conteúdo e alcance. Após, há uma breve

¹ Artigo recebido em 10 de agosto de 2011 e aceito em 28 de outubro de 2011.

² Mestranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós-Graduada em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora pela Universidade Anhanguera/Uniderp em Campo Grande (MS). Advogada e Contabilista em Campo Grande (MS). juliana@bek.adv.br.

exposição acerca dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, enquanto propósito primordial que deve ser buscado pelo princípio ora em análise, para, ao fim, demonstrar a relação harmônica existente entre o princípio da capacidade contributiva e os demais princípios constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE. capacidade contributiva; princípios de direito tributário; justiça fiscal; isonomia entre contribuintes; direitos fundamentais dos indivíduos.

ABSTRACT. At the current Brazilian Constitution, the principle of the distributive capacity is expressly provided at Article 145, 1st paragraph, by prescribing that “whenever possible, taxes shall be personal and graded according to the economic capacity of the taxpayer, tax administration, especially in order to give effect to these objectives, identify, and respect individual rights under the law, equity, income and economic activities of the taxpayer.” This theme, linked to tax justice, emphasizes the equality in taxation, and thus considered as a general principle of tax law. Precepts, as a constitutional principle, that taxes should have a personal nature, in order to make them graduated, considering the principle of distributive capacity of those who pay, considering this a private matter for the Legislature. In order to achieve this principle expressly stated in the National Tax System and for its perfect applicability, they should be in accordance with other constitutional principles. The question addressed has great relevance since its ability takes place under the principle condition and inserted into the Brazilian Tax Constitutional Subsystem, keeping, thus, the balance with other principles of the constitutional system in order to serve as a baseline for constitutional equality of taxation, expressing both, the tax justice as well as equality between taxpayers. Thus, this article aims to weave the essential characteristics of this principle, stating the concepts exposed by several scholars, their effectiveness, its content and scope. In this study, there is a brief presentation on the fundamental rights and guarantees of taxpayers as primary purpose aimed by the principle under examination and finally, it demonstrates the harmonious relationship between the principle of the distributive capacity and other constitutional principles.

KEYWORDS: Distributive Capacity Principles, Tax Law Principles, Tax Justice Principles, Equality among Taxpayers, Fundamental Rights of Individuals.

SUMÁRIO. 1. BREVE INTRODUÇÃO ACERCA DO TEMA; 2. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; 2.1 Conceito de Capacidade Contributiva; 2.1.1 Tutela do Mínimo Existencial; 2.1.2 Capacidade Contributiva X Capacidade Econômica; 2.2 Da Eficácia e Efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva; 2.3 Do alcance e da Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva; 3. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE; 4.

PRINCÍPIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; 4.1 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade; 4.2 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Solidariedade; 4.3 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Legalidade; 4.4. Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Progressividade; 4.5 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Pessoalidade; 4.6 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Tipicidade; 4.7 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Justiça; 4.8 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Proporcionalidade; 4.9 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio Republicano; 4.10. Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Seletividade; CONCLUSÃO.

1 BREVE INTRODUÇÃO ACERCA DO TEMA

Ao analisar os princípios de direito tributário, destaca-se o princípio da capacidade contributiva como o que mais aproxima-se do conceito de justiça tributária sob o ponto de vista econômico – jurídico.

O referido princípio, ao visar o bem comum, pressupõe que os tributos devem amoldar-se a cada situação individual, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes relativamente ao seu sacrifício individual, visando satisfazer o interesse coletivo, em prol do resguardo do indivíduo.

Para tanto, vincula o legislador ordinário que, ao elaborar as leis instituidoras dos tributos, deve adaptá-las à idéia de que cada indivíduo deve contribuir para a coletividade em função de sua respectiva capacidade econômica, sem o sacrifício do mínimo vital necessário a uma vida digna.

Visa possibilitar a todos os contribuintes que detêm uma capacidade contributiva idêntica a pagarem na mesma quantidade a título de tributos, enquanto que àqueles que possuem capacidade contributiva distintas, a pagarem proporcionalmente à sua situação, caracterizando, assim, a isonomia e a justiça fiscal entre os contribuintes.

Assim sendo, o princípio da capacidade contributiva foi sendo desenvolvido através dos anos, enquanto um corolário do princípio da igualdade, previsto no artigo 1º, no caput do artigo 5º, bem como no artigo 150, inciso II, todos da Constituição Federal, encontrando-se, assim, presente em grande parte das Constituições de diversos países.³

É instituído pela Constituição Federal brasileira em seu artigo 145, parágrafo 1º, como um princípio geral da tributação inerente ao contribuinte, referindo-se a cada tributo individualmente, visando garantir aos contribuintes a segurança e a justiça fiscal.

³ Diversas Constituições prevêm a distribuição dos impostos proporcionalmente às possibilidades econômicas dos contribuintes, com base na adoção do princípio da capacidade contributiva. Os países que adotam o princípio da capacidade contributiva são: Itália, Argentina, Equador, Grécia, Iugoslávia, México, Espanha, Chile, Alemanha, Jordânia, Venezuela, entre outros.

No entanto, cabe citar que há alguns doutrinadores que se opõem à validade da capacidade contributiva enquanto princípio jurídico, argumentando que não encontra-se em uniformidade com outros princípios fundamentais, tal como a justiça e a igualdade, não sendo, assim, um corolário desses, invalidando o seu conceito. Nessa esteira, encontra-se Alfredo Augusto Becker⁴, ao considerar vazio o conceito de princípio da capacidade contributiva, bem como o professor Paulo de Barros Carvalho⁵, ao entender que esse princípio não teria vingado na dogmática jurídica. Porém, cabe ressaltar que o ilustre professor admite que a igualdade na tributação encontra-se atrelada ao conteúdo econômico dos fatos, quando demonstram indícios de riqueza, considerando, assim, a existência de um parâmetro para a aferição da capacidade contributiva.

Nota-se, então, que a capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional, visa proteger os direitos fundamentais dos indivíduos, e, juntamente com o princípio da legalidade tributária, assumem função de primazia por resguardar o direito fundamental à segurança jurídica e à justiça (igualdade) dos indivíduos.

Sobre o assunto, é de se conferir a lição de Rodrigo Fonseca Alves de Andrade, ao lecionar que *“Dito de outro modo, os princípios da capacidade contributiva e da legalidade tributária formam a base de um sistema em que se resguarda o indivíduo. (...) Portanto, a legalidade e a capacidade contributiva se pressupõem e constituem o alicerce que sustenta a maior parte dos princípios no campo tributário”*.⁶

Por sua vez, acerca da importância do princípio da capacidade contributiva, Fernando Aurélio Zilveti afirma que *“Não há dúvida de que esse princípio constitucional, analisado principalmente na Constituição Federal brasileira, artigo 145, parágrafo 1º, foi positivado pelo constituinte, deliberadamente, para orientar o legislador fiscal a graduar os impostos segundo a capacidade de quem deve pagar o imposto, além de dar à administração tributária a faculdade de aferir essa graduação, respeitando os*

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 439.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 55. p. 153 e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 337.

⁶ ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a sua Aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 9, n. 36, p.164-165, jan./fev. 2001.

direitos individuais, pesquisando o patrimônio, renda e atividades econômicas do cidadão".⁷

Por fim, a seguir, serão analisadas algumas considerações relevantes acerca do princípio da capacidade contributiva, para, ao final, concluirmos por meio da análise dos princípios elencados na Constituição Federal e que se relacionam diretamente com o princípio da capacidade contributiva.

2 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 Conceito de Capacidade Contributiva

A Constituição Federal prevê, de forma expressa, em seu artigo 145, parágrafo 1º, 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 econômica dos contribuintes"*, visando, assim, enaltecer a isonomia entre os contribuintes, bem como a justiça fiscal.

Tal disposição remete ao princípio constitucional da capacidade contributiva dos respectivos contribuintes, o qual pressupõe que as despesas públicas devem ser divididas equitativamente entre os contribuintes, à medida da capacidade contributiva de cada indivíduo suportar determinado encargo fiscal, dispondo aos contribuintes que detêm capacidade contributiva equivalente a possibilidade de efetuar o pagamento de seus tributos na mesma quantidade, enquanto que aos que encontram-se em situações não equivalentes, a possibilidade de efetuarem o pagamento de tributos em quantias diferentes, de modo proporcional. Visa o princípio jurídico orientar, então, a instituição de tributos, vez que esta deve atentar à observância da capacidade dos contribuintes de recolher aos cofres do fisco.

Assim sendo, Fernando Aurélio Zilveti conceitua capacidade contributiva como sendo *"(...) o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado"*.⁸

Tratando da justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva, vale lembrarmos os ensinamentos de Klaus Tipke e Douglas Yamashita, ao conceituarem capacidade contributiva dizendo que *"o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas*

⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 141.

⁸ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

*disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com renda disponíveis desigualmente altas, o imposto deve ser desigualmente alto”.*⁹

O conceito de capacidade contributiva deve, então, remeter à idéia de realização de tratamento desigual aos desiguais, em conformidade à capacidade individual de cada contribuinte para arcar com o ônus tributário, de forma a realizar a igualdade e a isonomia na tributação, caracterizando-se, assim, o referido princípio como um corolário do princípio da igualdade, previsto na Constituição Federal.

À medida que o imposto incide de forma gravosa sobre àqueles que detêm maior capacidade econômica, após, o que foi recolhido aos cofres públicos deve ser redistribuído àqueles que detêm capacidade econômica menor, ou seja, aos mais carentes, por intermédio de prestação de serviços públicos essenciais.

Cabe ressaltar, ainda, que deve o conceito traduzir a necessidade de separação, em conformidade à justiça, de porção necessária à sobrevivência do cidadão e da porção que deve ser utilizada para custear as despesas públicas. Para que o indivíduo arque com o ônus tributário à medida de sua capacidade contributiva, deve-se levar em consideração a sua situação pessoal familiar, realizando, assim, uma isenção referente à quota necessária para a manutenção do mínimo vital pessoal e familiar, respeitando a sua existência digna e livre, sem redução do padrão de vida do contribuinte, bem como sem prejudicar as suas atividades econômicas, em conformidade ao ideal de justiça distributiva.

Isso, pois, somente depois de satisfeitas as necessidades mínimas do contribuinte, que são comuns a todos, é que se poderá tratar de forma desigual os desiguais, mediante discriminação com base em suas riquezas.

Ainda, deve-se considerar os três critérios citados pelo artigo constitucional para se identificar e revelar os fatores de aferição da capacidade contributiva, quais sejam, o patrimônio, os rendimentos, bem como as atividades econômicas dos contribuintes.

Outrossim, observa-se, então, a partir do conceito de capacidade contributiva, a ilegitimidade de determinados impostos que não consideram a força econômica do contribuinte.

Por sua vez, José Ricardo Meirelles, ao conceituar a capacidade contributiva, leciona que “(...) *pode ser ela considerada como a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentadas,*

⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre”.¹⁰

Compreende-se, então, a capacidade contributiva como sendo a capacidade do contribuinte em suportar parte do custo da despesa pública, mediante idoneidade econômica, porém, sem sacrifício do indispensável à manutenção de uma vida digna, constituindo uma especificação do princípio constitucional da igualdade no campo do Direito Tributário.

2.1.1 Tutela do Mínimo Existencial

O princípio da capacidade contributiva é justificado mediante a idéia de mínimo existencial, já que, enquanto cabe ao Estado prover as necessidades básicas de sobrevivência do cidadão, visando, assim, eliminar as desigualdades, deve a instituição dos tributos, mediante aplicação do referido princípio, levar em consideração a real aptidão de determinados contribuintes para recolher ao fisco.

Assim sendo, a capacidade do contribuinte para arcar com as despesas públicas, enquanto sujeito passivo tributário, somente inicia-se após a dedução das despesas necessárias à manutenção de uma existência digna ao contribuinte e sua família, considerando os gastos pessoais obrigatórios, tal como com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, entre outros expostos no artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal, devendo a contribuição dos cidadãos, na manutenção do Estado, operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades, realizando, assim, os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, da proibição do confisco e da igualdade, bem como da capacidade contributiva.

Nesse sentido, é o que expõem Klaus Tipke e Douglas Yamashita, ao relacionarem o princípio da capacidade contributiva ao mínimo existencial, com o objetivo de conter o poder de tributar, afirmando que “O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial, não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social”.¹¹

¹⁰ MEIRELLES, José Ricardo. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 34. n. 136, p. 336, out./dez.1997.

¹¹ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

Dessa forma, entende-se que o princípio da capacidade contributiva encontra-se relacionado à idéia de mínimo existencial, à medida que evita que a tributação alcance a quota mínima que é necessária para manter o mínimo vital tanto pessoal, quanto familiar. A porção que o indivíduo deve concorrer às despesas públicas deve ser considerada somente após a satisfação das necessidades pessoais e familiares do contribuinte.

Cabe ao legislador definir quais são as necessidades básicas de cada cidadão, e, após, elaborar a norma fiscal, porém, respeitando os limites do princípio da capacidade contributiva, em respeito ao dever de solidariedade, bem como ao princípio da justiça fiscal. Sobre essa questão, José Ricardo Meirelles sustenta que *“(...) há, portanto, que se proceder a uma isenção no que se refere à quota necessária ao mínimo vital pessoal e familiar, eis que a atitude de concorrer às despesas públicas começa somente após a satisfação das necessidades pessoais e familiares dos contribuintes. Isto, além de corresponder a um evidente critério lógico, harmoniza-se com o caráter solidarístico do dever tributário. Outrossim, o mínimo vital deve corresponder ao mínimo necessário para uma existência digna e livre, levando – se em conta a situação familiar do indivíduo”*.¹²

A forma para se preservar o mínimo vital dá-se por meio da concessão de isenções tributárias aos contribuintes mais carentes, tanto na esfera federal, quanto na estadual e na municipal. Exemplificando, na primeira, dá-se por meio de concessão de alíquotas seletivas do Imposto sobre Produtos Industrializados em razão da essencialidade de produtos, bem como por intermédio das isenções de Imposto de Renda para os rendimentos de pessoas físicas até o limite anual imposto em legislação específica. Já na segunda esfera, atendem a esse objetivo as isenções de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços relativamente à essencialidade de produtos ou serviços prestados. E, por fim, na terceira esfera, o mesmo ocorre com a concessão de isenção de Imposto Predial Territorial Urbano na construção de casas populares com até 70 m² quadrados de área construída, bem como à isenção de ISS para prestadores de serviços autônomos com baixa capacidade contributiva.

Por isso, é imperioso ressaltar que o princípio da capacidade contributiva, enquanto norma constitucional, configura-se como uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, tendo em vista que detém uma aplicação imperativa, configurando-se como uma proteção ao contribuinte, notadamente a proteção do mínimo existencial ao contribuinte e seus dependentes.

¹² MEIRELLES, J.R. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 34. n. 136, p. 336, out./dez.1997.

2.1.2 Capacidade Contributiva X Capacidade Econômica

O artigo 145, da Constituição Federal, em seu parágrafo primeiro, expõe que “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Nota-se que o texto constitucional, ao referir-se à capacidade contributiva, não enuncia, de forma expressa, o princípio da capacidade contributiva, e, assim sendo, cabe ressaltar que o intuito do legislador constituinte não foi de não o fazer, tendo em vista que este caracteriza-se como um corolário natural do princípio matriz da capacidade econômica, implicando, ambos, na densidade econômica capaz de suportar a imposição.

Dessa forma, a tributação deve sempre levar em conta duas medidas dos respectivos contribuintes, quais sejam, o princípio da capacidade econômica e o princípio da capacidade contributiva. Porém, há a distinção entre o conceito de capacidade contributiva e o conceito de capacidade econômica, embora muitas vezes usadas como expressões equivalentes, já que ambas constituem a dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, estas não se confundem.

Nesse sentido, é o que entende Zelmo Denari, ao lecionar que *“Por outro lado, a doutrina já se advertiu de que, sem embargo das implicações mútuas, os conceitos de capacidade econômica e contributiva não se equivalem. Para Francesco Moschetti, se a capacidade contributiva supõe disponibilidade econômica, com esta não se confunde, pois supõe o plus da aptidão para contribuir com os gastos públicos. De fato, nem todo ato indiciário de disponibilidade econômica pode ser qualificado como índice de capacidade contributiva. Trazendo à colação a hipótese do mínimo vital, Moschetti observa que se pode surpreender na riqueza mínima laivos de disponibilidade econômica, jamais indício de capacidade contributiva. De todo modo, cumpre estabelecer um discrimen seguro entre ambos e, para fazê-lo, é preciso atentar para alguns aspectos ainda não versados deste nicho de conhecimentos. Os estudiosos do tema devem considerar, in primis, que o fundamento dos dois conceitos foi extraído de disciplinas diversas. De fato, se aquele foi haurido da ciência econômica – e significa que numa sociedade de classes a capacidade econômica de uma pessoa resulta de uma série de fatores, tais como a renda, o patrimônio individual, mobiliário ou imobiliário, o esforço produtivo ou empresarial, bem como do emprego desses fatores e de sua projeção no plano financeiro – é tarefa da ciência das finanças informar ao legislador constitucional e infraconstitucional qual é a base econômica mais apropriada à incidência tributária, bem como em que medida os contribuintes apresentam capacidade contributiva, diante da multiplicidade de elementos que compõem o amplo espectro da capacidade econômica”*.¹³

A capacidade contributiva caracteriza-se como a capacidade econômica do contribuinte relativamente à imposição do ônus tributário, pressupondo, para

¹³ DENARI, Zelmo. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 124. p. 76-91, jan. 2006, ao citar MOSCHETTI, Francesco. *La Capacità Contributiva*. Pádua: Cedam, 1993. p. 24.

tanto, a existência de uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, de forma que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva, existindo, assim, uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária.

Já a capacidade econômica caracteriza-se como a exteriorização da potencialidade econômica do contribuinte, relativamente aos seus rendimentos, demonstrando a aptidão do contribuinte em obter riqueza, que pode ser expressa através de sua renda, do seu consumo ou de seu patrimônio. Porém, independe da vinculação do contribuinte ao poder tributante.

Importante assinalar, então, que para a existência da capacidade contributiva, deve existir a capacidade econômica, enquanto condição necessária, vez que a capacidade contributiva é caracterizada como sendo a capacidade econômica detentora de um dever de solidariedade, e assim, não devendo considerar a riqueza do contribuinte separadamente do interesse coletivo. Logo, *“no conceito de capacidade contributiva está implícito um elemento de juízo, uma valoração sobre a idoneidade para concorrer às despesas públicas”*.¹⁴

A distinção entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva é sustentada por alguns doutrinadores tributaristas, tais como Zelmo Denari¹⁵ e Francesco Moschetti, ao sustentar, este último, que a capacidade contributiva pode ser considerada como a capacidade econômica do indivíduo, enquanto aptidão, para contribuir com o orçamento público, em conformidade critérios previstos no texto constitucional.¹⁶ Porém, de outra forma, alguns doutrinadores são contrários à citada distinção, tal como Hugo de Brito Machado¹⁷ e Fernando Aurélio Zilveti¹⁸.

No entanto, é possível concluir que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, demonstrando a aptidão do contribuinte para arcar com determinada imposição tributária imposta pelo ente tributante. Mesmo que uma pessoa detenha capacidade econômica, ela pode não deter

¹⁴ MEIRELLES, J. R. O Princípio da Capacidade Contributiva..., p. 336, out./dez.1997.

¹⁵ DENARI, Zelmo. *op. cit.*, p. 76-80.

¹⁶ MOSCHETI, Francesco. *La Capacità Contributiva*. Pádua: Cedam. 1993. p. 24 *apud* DENARI, Z. *op. cit.*, p. 78, jan. 2006.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 74.

¹⁸ ZILVETI, F. A. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva...*, 2004. p. 135.

condições para contribuir com o fisco, e logo, não detém capacidade contributiva, pois não tem legitimidade para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária firmada em decorrência da exigência de determinado tributo. Porém, a Constituição Federal não reconhece tal distinção entre ambas, vez que, no artigo 145, parágrafo 1º, utiliza a expressão capacidade econômica como sinônimo de capacidade contributiva.

2.2 Da Eficácia e Efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, relativamente à sua eficácia e à sua efetividade, é caracterizado pela sua coercibilidade, na medida em que detém a obrigatoriedade de ser respeitado, sob pena de inconstitucionalidade (invalidade).

Vale ressaltar, no entanto, a lição de Márcio de Freitas Manna, que, ao discorrer acerca da eficácia do princípio da capacidade contributiva, lembra que, *“a eficácia deste princípio, como eficácia de qualquer princípio jurídico, depende, ainda, do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos. E residindo este princípio no plano constitucional, sua eficácia dependerá, especialmente, do preparo e da independência dos que corporificam o poder decisório do Estado, vale lembrar, no Brasil, o Poder Judiciário, e principalmente o Supremo Tribunal Federal, a quem cabe em última instância, fazer valer a Magna Carta.”*¹⁹

A doutrina divide-se relativamente à eficácia e à efetividade do princípio da capacidade contributiva. A primeira parcela da doutrina, que pode ser considerada majoritária, sustenta que essa espécie de regra caracteriza-se como uma regra programática, dispondo o princípio da capacidade contributiva como uma regra de conduta que se sustenta através da inexistência de coercibilidade, traduzindo-se em uma regra de garantia de defesa para os contribuintes. Já em contraposição, a outra parte da doutrina sustenta que o princípio da capacidade contributiva detém a natureza de uma regra jurídica, apta a vincular tanto o legislador ordinário, que deve eleger nas hipóteses de incidência dos impostos determinados fatos que revelem o patrimônio, a renda ou as atividades econômicas dos contribuintes, acima do mínimo indispensável, sob pena de insurgir na inconstitucionalidade da lei, bem como vincular o juiz, que, no momento da aplicação concreta da norma, deve verificar se o princípio está sendo efetivamente realizado e satisfeito relativamente a cada contribuinte, sendo que, caso contrário, não esteja sendo corretamente aplicado, deve reconhecer a inconstitucionalidade da tributação.

A esse respeito, pode-se citar as breves considerações de Eduardo D. Botallo acerca da existência dessas duas posições para a determinação na natureza jurídica do princípio da capacidade contributiva, em que as considera

¹⁹ MANNA, Márcio Freitas. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira de 1988. *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, v. 22, n. 1/2, p. 195-213, dez. 1993.

radicais ao determinar a natureza jurídica do princípio da capacidade contributiva, lecionando da seguinte forma: “(...) o fato é que ambas as correntes, tanto aquela que sustenta uma visão meramente programática do princípio, como aquela que antevê uma regra jurídica perfeita e acabada, tanto uma como a outra são extremamente radicais e, conseqüentemente, merecem críticas. Não podemos aceitar – e não teria sentido que aceitasse – que se trata de uma regra totalmente despida do sentido de coercibilidade, porque isto significaria reconhecer que a Constituição estaria sendo – pelo menos neste particular – equiparada a um catecismo, a um mero enunciado de dogmas ou regras morais, o que não é o objetivo e nem o sentido da Constituição. Por outro lado, parece ser totalmente radical a afirmação de que em qualquer caso em qualquer circunstância, casuisticamente esse princípio possa ser invocado na medida em que a sua aplicação ou o seu acolhimento deva ser levado em conta pelo legislador ordinário, que produz a lei fiscal, ou pelo juiz, quando se trate de determinar o âmbito da sua aplicação, em consideração às circunstâncias individuais de cada contribuinte. Essas duas visões são muito radicais e, proporia – evidentemente – sem que isto signifique qualquer mérito pessoal, mas apenas tornando publicas algumas idéias que já foram aventadas por alguns autores, especialmente esses dois que já foram mencionados, o Prof. Alfredo Augusto Becker e o Prof. Carlos Taboada – a apresentar algumas reflexões em torno de como essa regra do art. 141, parágrafo 1º da Constituição, encontra campo para sua agilização e reconhecimento.”²⁰

Esse também é o entendimento do mestre Roque Antônio Carrazza, ao afirmar que “(...) o artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao Juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas” e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem”.²¹

Assim sendo, na aplicação do princípio da capacidade contributiva, a sua eficácia jurídica se dá perante o legislador ordinário, já que, estando obrigado por essa regra constitucional, deve escolher, para caracterizar a hipótese de incidência dos impostos, determinados fatos que demonstrem os fenômenos econômicos nas modalidades de patrimônio, de rendimento ou de atividades econômicas, porém, acima do mínimo indispensável. Ainda, a legislação ordinária deve, também, prever a variação da alíquota, bem como a sua progressividade, em conformidade à maior ou menos riqueza presumível do contribuinte.

²⁰ BOTALLO, Eduardo Domingos. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 47, p. 236-237, jan./mar.1989.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 62.

Desde logo, concorda-se que o referido princípio ora analisado consubstancia-se em uma norma programática, já que estabelece uma diretriz ao legislador ordinário, que não deve dela afastar-se.²²

Esse é também o entendimento de José Marcos Domingos de Oliveira, ao afirmar que “(...) o princípio da capacidade contributiva, enquanto norma programática, é dotado de eficácia jurídica própria a esta categoria constitucional, que é, precisamente, a de conter e nulificar quaisquer atos do poder público que se desviem do seu rumo finalístico e, por esta via, restabelecer o império de sua diretriz (se necessário com recurso Judiciário)”.²³

Por fim, entende-se, então, que o princípio da capacidade contributiva, relativamente à sua eficácia e à sua efetividade, compreende o sentido anteriormente exposto de norma programática, caracterizada por uma parcela de coercibilidade, a qual deve ser, obrigatoriamente, respeitada, sob pena de inconstitucionalidade.

2.3 Do Alcance e da Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, em conformidade ao instituído pela Constituição Federal, é um princípio geral de direito tributário, e, para tanto, caracteriza-se como um instrumento que visa a realização da igualdade na tributação, à medida que atribui que cada indivíduo deve contribuir para a coletividade em função de sua respectiva força econômica e proporcionalmente à ela, bem como em conformidade à sua capacidade de arcar com o ônus tributário, considerando, para tanto, cada imposto de forma individual, e não referindo-se à tributação de um modo geral.

Nesse passo, a relação existente entre o ônus tributário que deve ser arcado e o montante da riqueza do contribuinte, e logo, a capacidade contributiva, deve ser examinada e servir como um fator de limitação relativamente a cada espécie de imposto, e não relativamente ao conjunto global da tributação.

O alcance do princípio da capacidade contributiva dá-se em conformidade às várias formas de tributação, tendo em vista que cada imposto em espécie faz uso de diversos critérios para se determinar a capacidade contributiva do contribuinte. Somente deve ocorrer a tributação por meio do imposto, se houver um determinado fato que revele a riqueza do contribuinte,

²² Corroborando com esse pensamento, Marcio de Freitas Manna expõe: “Sendo assim, entendo que a eficácia do princípio da capacidade contributiva não pode ser encarada de forma a desconsiderar a sua parcela de coercibilidade e de regra programática, pois que, apesar de possuir em seu contexto um princípio geral iou uma diretriz futura, contém, também a obrigatoriedade de ser respeitada sob pena da inconstitucionalidade lhe pesar nos ombros”. (MANNA, M. F. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira de 1988..., p. 199, dez. 1993)

²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, ano 11, n. 40, p. 186, abr./jun. 1987.

tendo em vista que, se não há fatos que autorizem a presumir que o contribuinte detém riqueza, e logo, a sua capacidade contributiva, não há que se falar em tributação.

Para tanto, em conformidade ao artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, para a determinação da capacidade contributiva, deve-se levar em conta três critérios, quais sejam, o patrimônio, os rendimentos, e as atividades econômicas do contribuinte. É o que entende Hugo de Brito Machado, ao concluir afirmando que *“A capacidade contributiva deve ser medida em diversas formas; tendo-se em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacados a renda monetária, o patrimônio e o consumo. Por isso mesmo é que se há de afastar a idéia de um imposto único, que dificilmente colheria a verdadeira capacidade contributiva, evidenciado pelo menos por estes três indicadores.”*²⁴

E, cabe lembrar também que, o princípio da capacidade contributiva deve ser obedecido em conformidade ao mínimo existencial. Sendo assim, os fatores previstos no parágrafo 1º do artigo 145, da Constituição Federal, necessários à determinação da capacidade contributiva, devem encontrar-se acima do mínimo indispensável. Nesse mesmo sentido observou Eduardo D. Botallo, ao afirmar que *“(...) o patrimônio, os rendimentos ou as atividades econômicas dos contribuintes, que são aqueles três fatores que o § 1º do art. 145 elegeu como critérios para determinação da capacidade contributiva, devem estar acima do mínimo indispensável, embora seja forçoso reconhecer que essa idéia de mínimo indispensável envolve uma consideração de grande subjetivismo não obstante manifestações do patrimônio, da renda, ou de atividades econômicas que se situem no plano da indispensabilidade, devam ser preservados à luz desse princípio, da incidência de regras tributárias, como, por exemplo, a questão da casa própria, a questão do consumo de alimentos e vestuários, medicamentos essenciais à própria sobrevivência do ser humano, a questão do salário como elemento de contraprestação de atividade pessoal. Esses conceitos, evidentemente, vão ser sopesados, segundo um critério político do legislador, e deverão ser preservados da tributação, em obediência ao princípio da capacidade contributiva.”*²⁵

A preservação do mínimo vital pelo princípio da capacidade contributiva, na sua aplicabilidade enquanto princípio geral de direito tributário, dá-se através da utilização de instrumentos colocados à disposição do legislador ordinário para tanto, tal como a figura da isenção fiscal, que modifica as regras de tributação, não permitindo que determinados fatos se encaixem na

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista do Advogado*. Ordem dos Advogados do Brasil. Seção São Paulo. p. 26.

²⁵ BOTALLO, E. D. Capacidade Contributiva..., p. 237, jan./mar. 1989.

descrição normativa, e logo, não sejam tributáveis, já que suprime elementos necessários à ocorrência da tributação.

Por fim, cabe destacar que o princípio da capacidade contributiva é aplicável tão somente aos impostos, e não às taxas e nem mesmo às contribuições, sendo um princípio inerente ao contribuinte e aos atos por ele praticados, tal como observa o ilustre professor Geraldo Ataliba, durante debate após a exposição de Eduardo D. Botallo, onde lecionou que “(...) a capacidade contributiva é um princípio que só se aplica aos impostos, não se aplica às taxas, não se aplica às contribuições. É importante dizer isto, porque alguns autores, do máximo respeito, como o caso de Alberto Xavier, sustentam que a capacidade contributiva se aplica a tudo. E não é exato. Se a capacidade contributiva é algo que está no contribuinte, que se revela pelos atos que ele pratica – se tenho um imóvel grande, valioso, é porque tenho uma capacidade contributiva maior que a do Dr. Botallo, que tem um imóvel de pouco valor. Se importo muito mercadoria, muito produto, tenho mais capacidade contributiva que o Dr. Botallo, que importa pouco ou nada importa. Se recebo rendimentos extremamente modestos, nisto revelo pouca capacidade contributiva, o Dr. Botallo, na sua advocacia, recebe quantidades enormes, fantásticas, aí revela uma grande capacidade contributiva. O que a Constituição está querendo é que a lei se module, de modo a, nos casos em que revelo muita capacidade contributiva, tirar muito, e dele, pouco. E nos casos em que ele revela muita, dele tirar muito e de mim tirar pouco. Ora, a capacidade contributiva é algo que é inerente ao contribuinte. No plano das taxas, a hipótese de incidência não é ter renda, importar, exportar, nada disso. A hipótese de incidência da taxa e o Estado praticar ato de polícia, o Estado realizar serviços públicos. Portanto, não tem nada a ver comigo, não revela a prática, o acontecimento do fato não diz nada a meu respeito, diz a respeito de uma atividade do Estado. E o princípio que informa a taxa é o da remuneração. (...) São as taxas, porque informadas pelo princípio da redistribuição, inteiramente distanciadas do princípio da capacidade contributiva. (...) O que há de universal é o princípio da igualdade, que está no art. 1º e no caput do art. 5º, ambos da Constituição brasileira. Nós todos temos que ser tratados igualmente pelo Estado. E a Constituição, em matéria de impostos, diz ao legislador: respeite a igualdade pelo critério da capacidade contributiva! Quanto mais a capacidade, maior o tributo; quanto menos a capacidade, menos o imposto.”²⁶

Porém, em contrapartida, cabe expor o entendimento de José Marcos Domingos de Oliveira, que, discordando do professor Geraldo Ataliba, entende que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável tão somente aos impostos, mas também aos demais tributos, lecionando que “Parece, ao revés, que o princípio não só se aplica aos impostos, inclusive aos indiretos e reais

²⁶ BOTALLO, E. D. Capacidade Contributiva..., p. 239-241, jan./mar. 1989. Nesse mesmo sentido, é o entendimento de Marcio de Freitas Manna (MANNA, M. F. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Brasileira de 1988..., p. 205, dez.1993).

(vejam-se os exemplos dados acima e lembre-se das regra de seletividade do IPI e da não-cumulatividade), mas também aos demais tributos, como a contribuição de melhoria (pelo seu limite individual ut valorização efetiva do imóvel) e a taxa (que admite graduação em função de condições fácticas do contribuinte indicadoras de riqueza, podendo implicar em diferentes quantidades ou unidades de serviço público, e, pois, de cobrança).²⁷

Enfim, após breve exposição, entende-se que somente os impostos são informados pelo princípio da capacidade contributiva, inerente ao contribuinte, vez que revela-se mediante a análise de seu patrimônio, de seus rendimentos e da sua atividade econômica, enquanto não vinculados a uma atividade do Estado. As taxas, por sua vez, são informadas pelo princípio da remuneração a um serviço prestado pelo Estado ou colocado à disposição do contribuinte, não importando a capacidade para dispor do pagamento que o contribuinte tenha ou não. E, finalmente, as contribuições são informadas pelo princípio da proporcionalidade, já que estão diretamente vinculadas a uma atividade estatal, independente da capacidade contributiva do indivíduo.

3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

O princípio da capacidade contributiva é determinando mediante a tutela dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes expressos na Constituição Federal, vez que serve como critério e instrumento apto à concretização destes.

O dispositivo constitucional que consagra o princípio da capacidade contributiva, ao impor a necessidade de personalização dos impostos e da adequação da capacidade econômica do contribuinte, confere à administração tributária, com o intuito de conferir efetividade ao referido princípio, a identificação dos patrimônios, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes. Ainda, o dispositivo também ressalva que a administração deve respeitar os direitos individuais, bem como agir nos termos da lei.²⁸

Assim sendo, a existência e efetivação do princípio da capacidade contributiva é limitada ao respeito aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes consagrados na Constituição Federal.

Nesse contexto, cabe expor a lição de Marcelo Saldanha Rohenkohl, que teceu a seguinte consideração: “*Só haverá de cogitar-se de aptidão econômica passível de sujeição às incidências fiscais, pois, naquele espaço*

²⁷ OLIVEIRA, J. M. D. de. *Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva...*, p. 188, abr./jun. 1987, ao citar FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. 3.^a ed. Buenos Aires: Depalma, 1976. vol. I, p. 308. Nesse mesmo sentido, é também o entendimento de Alberto Xavier (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978)

²⁸ Veja a redação dos artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

*onde, pela tributação, não seja obstado o exercício ou fruição de qualquer desses direitos e garantias. Mandamentos constitucionais basilares como o direito à vida, liberdade, dignidade, igualdade, segurança, propriedade, trabalho e livre iniciativa, em seus núcleos essenciais, não poderão ser atingidos pelas imposições fiscais. Inexistirá capacidade contributiva, com efeito, sempre que tributos impossibilitarem o exercício de quaisquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal. Por outro giro, só haverá aptidão econômica do contribuinte para pagar tributos na medida em que os montantes de seu débito tributário não lhe obstarem a fruição desses mesmos direitos fundamentais”.*²⁹

A capacidade contributiva, enquanto a possibilidade de suportar o ônus tributário, caracteriza-se como o atributo que qualifica um indivíduo, aos olhos do legislador, como sujeito passivo da relação tributária. Dessa forma, ela deve ser respeitada, juntamente com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Assim sendo, dirigindo-se ao legislador, o referido princípio o obriga a eleger determinado fatos signos-presuntivos de riqueza, situados acima do mínimo existencial, como hipóteses de incidência, respeitando a diferença entre a riqueza presumida de diversos contribuintes, graduando a tributação conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

Não obstante, deve-se atentar ao respeito aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo, de modo que a incidência fiscal não obste o exercício e fruição de qualquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal, cabendo, dessa forma, ao legislador dimensionar os tributos, de forma que a cobrança destes não atente contra o exercício desses mesmos direitos fundamentais. Ainda, somente haverá a aptidão econômica do contribuinte para pagar tributos na medida em que o montante de seu débito tributário não lhe obste a fruição desses mesmos direitos fundamentais.

Nesse plano, os direitos e garantias fundamentais podem ser entendidos como àqueles previstos na Constituição Federal e que pressupõem a realização de uma vida humana digna e livre, caracterizando como a prerrogativa do indivíduo para realizar, efetivamente, interesses que a Constituição Federal lhe reconhece como próprios, tal como, o direito à vida, à liberdade, à igualdade, ao patrimônio, ao não confisco, ao trabalho, à propriedade, à liberdade, entre outros. Cabe destacar, ainda, que no contexto de preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes, deve a capacidade contributiva encontra-se acima do mínimo indispensável, e assim, devem ser preservados à luz do princípio ora em análise da incidência de regras tributárias, por exemplo, a casa própria, o consumo de alimentos e vestuários,

²⁹ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (dignidade, igualdade e progressividade na tributação)*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em Direito, subárea Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Roque Antônio Carrazza. 2006. p. 186.

medicamentos essenciais à sobrevivência do ser humano, o salário, enquanto contraprestação de atividade pessoal, entre outros.

Caso haja a impossibilidade de exercício de qualquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal, logo, inexistirá a capacidade contributiva, pois não é apto conceber que a administração tributária possa agir em detrimentos dos direitos fundamentais dos contribuintes elencados na Constituição Federal.

Tais assertivas permitem concluir, então, que o princípio da capacidade contributiva atua na proteção do contribuinte contra gravames que porventura venham a ser cometidos, e que possam obstar o exercício dos direitos e garantias fundamentais expostos na Constituição Federal.

4 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O índice de capacidade contributiva deve ser aferido pelo legislador, e, para tanto, deve embasar-se em princípios constitucionais visando alcançar a equalização da carga tributária entre as camadas mais ricas e as camadas mais pobres da população.

Tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva deve desempenhar um papel fundamental no sistema tributário brasileiro, por exprimir a igualdade e a justiça fiscal da tributação que informa o ordenamento jurídico, logo, do referido princípio ora em análise é possível encontrar a sua relação com uma série de outros princípios que visam demonstrar o valor de justiça no sistema tributário.

As considerações a seguir visam demonstrar que a justiça fiscal é alcançada mediante a aplicação dos postulados valorativos embasados nos princípios da igualdade e da solidariedade, que são imanentes em qualquer ordenamento jurídico, e dos quais surgem outros subprincípios, objetivando a realização do princípio da capacidade contributiva.

4.1 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade tem a sua origem em Aristóteles, ao ensinar que a igualdade consiste em *“tratar igualmente os seres iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam”*, encontrando a sua idéia principal vinculada à justiça. Caracteriza-se como um fundamento constitucional expresso, exposto no artigo 5º, caput e inciso I, bem como no artigo 150, inciso II, ambos da Constituição Federal, e pode ser considerado como uma das diretrizes mais relevantes de todo o ordenamento jurídico, conforme exposto por José Souto Maior Borges, ao dissertar que *“a isonomia é o protoprincípio, o mais originário na ordem axiológica (valor justiça, imanente e não transcendente ao ordenamento jurídico). Porque a legalidade isonômica*

(CF, art. 5º, caput e itens I e II) condiciona a efetividade de todos – nenhum excetuado – os demais critérios individuais e suas garantias constitucionais”.³⁰

Nesse contexto, pode-se afirmar que a capacidade contributiva caracteriza-se como um subprincípio da regra matriz da igualdade de todos perante a lei, vez que esta pressupõe a necessidade de assegurar, ao estabelecer gravames tributários, o mesmo tratamento a todos àqueles contribuintes que encontram-se em situações análogas, permitindo, no entanto, distinções quando razoáveis, e excluindo qualquer discriminação arbitrária ou injusta. Porém, o referido princípio não se esgota no princípio da igualdade, mas sim caracteriza-se como um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário.

Cumpra destacar, no entanto, a advertência de Giuliani Fonrouge, trazida por Zelmo Denari, ao dizer que “o princípio da igualação não se refere à igualdade numérica – que daria lugar às maiores injustiças – mas à necessidade de assegurar o mesmo tratamento aos que se encontrem em análogas situações, de modo que não constitui regra férrea, porquanto permite a formação de distinções ou categoria sempre que estas sejam razoáveis, com exclusão de toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas”.³¹

Atualmente, um critério apto a se igualar ou desigualar os indivíduos se dá por meio da riqueza que cada um detém, visando o respeito ao princípio da igualdade e ao princípio da capacidade contributiva, sendo esta, portanto, o critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas conforme exposto por Celso Antônio Bandeira de Mello, vez que, ao informar o princípio da capacidade contributiva, funciona como um critério de *discrímen* que possibilita ao legislador escolher determinadas hipóteses, individualizando os sujeitos, em conformidade à sua realidade econômica, conforme previsão das normas de tributação, caracterizando o fato gerador da obrigação tributária. A obrigação tributária somente nasce a partir de fatos que revelem, necessariamente, riqueza, e presumem, então, uma capacidade para concorrer com as despesas públicas. Porém, a riqueza ostentada que serve como *discrímen* não pode exceder ao mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte.³²

³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Relações Hierárquicas do contraditório tributário com outros princípios constitucionais* in BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão Jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 430.

³¹ FONROUGE, Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*, p. 56 *apud* DENARI, Z. *Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva...*, p. 80, jan. 2006.

³² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 41.

Assim, para se alcançar a igualdade, deve-se verificar a consonância entre os critérios utilizados para efetivar a discriminação e os interesses protegidos pelo Constituição Federal, sendo que, segundo o autor citado, essa verificação somente consoma-se mediante a concorrência de quatro elementos a seguir transcritos, quais sejam: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, só um indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.

Nota-se, então, que o princípio da igualdade e o princípio da capacidade tributária, na medida em que se relacionam, buscam proteger, no âmbito da tributação, o direito fundamental à igualdade dos contribuintes, mediante a realização da justiça, levando em conta a capacidade de contribuir das pessoas, tratando cada contribuinte em conformidade à sua capacidade de arcar com ônus tributário.³³ Dessa forma, gravames tributários iguais devem ser estabelecidos para uma mesma categoria de contribuintes, que se acham em condições ou situações iguais, e logo, a apuração dos critérios para a realização do *discrimen* entre os contribuintes deve ocorrer sob a égide dos princípios constitucionais, em especial, o princípio da capacidade contributiva.

É o que ensina Rodrigo Fonseca Alves de Andrade, ao lecionar que *“assim é que, por um lado, não se pode negar que ambos os princípios buscam fundamentalmente realizar o valor justiça no âmbito da tributação (em última instância, visam a proteger o direito fundamental à igualdade dos contribuintes). E isso quer significar que ambos os princípios atuam em um mesmo plano, em uma implicação recíproca. Mas sob outro enfoque é preciso dizer que o princípio da capacidade contributiva não se esgota no princípio da igualdade. É que ele representa um critério material de justiça no campo tributário. Não cuida apenas de vedar discriminações arbitrárias, ou não*

³³ Deste mesmo teor é a lição de Francesco Moschetti, que, ao referir-se ao princípio da capacidade contributiva elencado no artigo 53, da Constituição Federal italiana, o compara com o artigo 3º, que refere-se à igualdade, enunciando: *“(o princípio da capacidade contributiva tem por objetivo) a) individuare il fondamento del ‘concorso alle spese pubbliche’; b) affermare um criterio di giustizia tributaria; c) fissare per il legislatore, in um settore vitale per l’ ente pubblico e delicatissimo per i soggetti passivi, limiti ulteriori rispetto a quelli generalmente imposti ad ogni norma di legge”* (MOSCHETTI, Francesco. La Capacità Contributiva. p. 10 *apud* ANDRADE, R. F. A. de. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a sua Aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos..., p. 166, jan. /fev. 2001)

*razoáveis, mas de afirmar que o sistema tributário se orienta em conformidade com um critério específico de justiça, qual seja, a capacidade de contribuir das pessoas”.*³⁴

Corroborando com a exposição acima de que há equivalência entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, cabe citar o oportuno entendimento do Ministro José Delgado³⁵, para quem o princípio da capacidade contributiva caracteriza-se como um critério de diferenciação apto à utilização do princípio da igualdade no direito tributário, ao determinar que a tributação, por intermédio dos impostos, observe as particularidades de cada contribuinte consoante a sua capacidade contributiva.

Em sentido contrário, porém, é a opinião de Carlos Palao Taboada, para quem a existência do princípio da igualdade torna dispensável o princípio da capacidade contributiva: *“(...) a ser o princípio da igualdade um princípio que tem conteúdo próprio, não necessitando de concreções positivas fora dele, é um princípio que pode ser aplicado sem mais – portanto não necessita de que o legislador constitucional assinale os critérios de discriminação. E isso supõe que a noção de capacidade contributiva pode perfeitamente desaparecer de um texto constitucional, sem que diminuam, em absoluto, as garantias do cidadão, do particular”.*³⁶

O referido autor sustenta, ainda, que o princípio da igualdade deve operar tão somente em situações de excepcional gravidade, de modo a eliminar injustiças no âmbito do direito em geral. Assim sendo, compete ao legislador, primeiramente, versar a sua decisão sobre situações que são iguais ou desiguais, e não pela via da elaboração da noção de capacidade contributiva.

Porém, prevalece o entendimento, em consonância com as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, de que a distribuição da carga tributária deve ser uniforme, e logo, configurando a capacidade contributiva, caracteriza-

³⁴ ANDRADE, R. F. A. de. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a sua Aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos..., p. 166, jan. /fev. 2001

³⁵ DELGADO, José Augusto. *Os postulados e os princípios na Constituição Federal de 1988. Aspectos Conceituais.* In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). *Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins.* São Paulo: Lex Editora, 2005. pp. 632.

³⁶ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, v. 04, n. 126, p. 128-134, 1978. Nesse sentido, é também o entendimento de Alberto Xavier, ao não reconhecer a equivalência existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, por entender que o primeiro caracteriza-se como um mero desdobramento do segundo, e não como uma regra autônoma, e sendo assim, considera injusto e arbitrário qualquer forma de tributação que não se baseie no princípio da igualdade. (XAVIER, A. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação...*, 1978. p. 74)

se como um elemento condicionante à verificação do princípio da igualdade, lecionando que *“Há necessidade premente de ater-se o Legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade”*.³⁷

Por fim, em suma, entende-se que o princípio da igualdade encontra-se em conformidade com a noção de capacidade contributiva, vez que a lei tributária deve ser igual para todos e ser aplicada com igualdade, devendo receber o mesmo tratamento tributário àqueles que se encontram em uma mesma situação jurídica, de modo que a tributação, através de impostos, observe as particularidades de cada contribuinte, em conformidade à sua capacidade contributiva, caracterizando, então, o princípio da capacidade contributiva como a concretização do princípio da igualdade dentro do direito tributário.

4.2 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Solidariedade

A Constituição Federal, em seu artigo 3º, inciso I, enuncia que, entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, encontram-se a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, pressupondo, assim, o princípio da solidariedade. Depreende-se, então, que a equalização da carga tributária dos contribuintes não se dá apenas com a aplicação do princípio da igualdade, bem como também com o princípio da solidariedade.

Do referido princípio deflui que o legislador, quando lhe for oposto o dever de solidariedade, deve reduzir a medida da capacidade contributiva, visando a preservação do mínimo vital e da dignidade da pessoa humana, a fim de possibilitar o pleno desenvolvimento de classes inferiores e sem condições de arcar com o ônus tributário.

Acerca do referido princípio, Zelmo Denari expõe que *“O art. 4º da Constituição italiana – com maior ênfase – proclama que “todo cidadão tem o dever de desenvolver, segundo sua possibilidade e escolha, uma atividade ou função que concorra ao progresso material e espiritual da sociedade”. Por sua vez, o art. 2º do mesmo alienígena faz alusão ao adimplemento “dos deveres irrevogáveis de solidariedade política, econômica e social”. Desses postulados deflui o princípio da solidariedade. A medida da capacidade contributiva deve ser reduzida pelo legislador sempre que se lhe opuser o chamado dever de solidariedade. A Administração costuma recorrer à aludida regra quando – diante de categorias que se localizam na base da pirâmide social e que não podem ser tributadas sem criar embaraços ao seu pleno desenvolvimento – se sentir no dever de instituir exonerações tributárias para preservar o mínimo vital e a dignidade da pessoa humana. Solidariedade e capacidade contributiva,*

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 57

*portanto, são duas faces da mesma moeda ou, como observa Francesco Moschetti, “dois aspectos da mesma realidade”, pois todo cidadão tem o dever social de se colocar à disposição da coletividade e ser um cidadão – prestante. A utilidade social de cada cidadão, portanto, coloca – se no mesmo nível constitucional da função social”.*³⁸

Para tanto, o princípio da solidariedade se concretiza por intermédio de instituição de exonerações tributárias, caracterizando, juntamente com o princípio da igualdade, a busca pela justiça fiscal, constantes em todos os ordenamentos jurídicos.

4.3 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Legalidade

Pode-se afirmar, inicialmente, que a capacidade contributiva, juntamente com a legalidade, constituem o alicerce no qual se sustentam a maioria dos princípios de direito tributário, tendo em vista que prezam, primordialmente, pelo resguardo do indivíduo.

É o que ensina Rodrigo Fonseca Alves de Andrade, ao afirmar que *“Nesse contexto é que os princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva se inserem em um sistema tributário. Ou seja, assumem função de primazia por serem expressão imediata respectivamente dos direitos fundamentais à segurança e à justiça (igualdade). (...) Portanto, a legalidade e a capacidade contributiva se pressupõem e constituem o alicerce que sustenta a maior parte dos princípios no campo tributário. Por um lado, com isso se pretende afirmar que o princípio da capacidade contributiva só se concebe através da lei e que, sem se tomar em conta a capacidade de contribuir, o princípio da legalidade tributária tem o seu conteúdo como garantia esvaziado. Em outro giro, tem – se que princípios como os da irretroatividade, anterioridade e da anualidade são decorrência do direito fundamental à segurança jurídica e, portanto, são conexos ao princípio da legalidade tributária. Enquanto que da noção fundamental de justiça da tributação (igualdade) e, portanto, do princípio da capacidade contributiva, podem ser inferidos princípios como os da imunidade do mínimo existencial, vedação do confisco e os da universalidade, personalização e progressividade dos tributos.”*³⁹

O princípio da legalidade, enquanto fundamento de toda a tributação, é previsto nos artigos 5º, inciso II; 37, *caput*; e 150, inciso I, todos da Constituição Federal, e estabelece a observância da lei no momento da criação e organização dos tributos, que deve prever os aspectos relativos às existência, à estrutura e à quantia da obrigação tributária, ou seja, todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária.

Convém demonstrar as lições do professor Paulo de Barros Carvalho, para quem *“qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno*

³⁸ DENARI, Z. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva..., p. 81, jan. 2006.

³⁹ ANDRADE, R. F. A. de. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a sua aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos..., p. 163-183, jan./fev. 2001.

somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”.⁴⁰

Tendo em vista, então, que o princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da obrigação tributária encontrem-se previstos na lei, fundamentando a tributação, é possível afirmar a existência de intersecção entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, à medida que a lei deve estabelecer todas as características necessárias à instituição e incidência dos tributos, evitando, assim, excessos em matéria tributária, servindo como um limite à produção e ao conteúdo das normas jurídicas tributárias, enquanto garantia constitucional dos contribuintes.

O tributo, para que seja justo, deve adequar-se à capacidade econômica de quem irá suportá-lo, não bastando, para tanto, que o imposto seja legal, devendo, também, que seja legítimo, considerando e distinguindo a disparidade de seus contribuintes.

Esse é o entendimento de Hugo de Brito Machado, ao consignar que o “(...) verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal residam na lei”.⁴¹

Porém, cabe destacar que a doutrina não é unânime relativamente à aproximação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da legalidade. Alberto Xavier sustenta que o princípio da legalidade é um reflexo direto da noção de Estado de Direito, e, dessa forma, encontra-se relacionado ao princípio da capacidade contributiva, encontrando-se, juntamente com o princípio da generalidade, coexistindo os três princípios em uma unidade sistemática.⁴²

De modo diverso, Ricardo Lobo Torres sustenta que há uma permanente tensão entre a legalidade e a capacidade contributiva, se contrapondo, de um

⁴⁰ CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário...*, 1999. p. 154.

⁴¹ MACHADO, H. de B. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988...*, 1994. p. 28.

⁴² XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972. p. 263. Nesse mesmo sentido é o entendimento de Fernando Sainz de Bujanda, para quem os princípios da capacidade contributiva e o princípio da legalidade relacionam-se enquanto “limitadores normativos”, afirmação esta também colocada por Regina Helena Costa. (BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda e derecho*. v. 3. p. 252 in GREGORIO, Argos. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 16, n. 79, p.52, mar./abr. 2008) (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. pp. 41-42)

lado, o positivismo normativista, e de outro, o positivismo sociológico. Porém, ensina nos que *“hoje presenciamos a construção de um novo panorama em que, através da visão centrada nos valores , procura-se o equilíbrio entre legalidade e capacidade contributiva”*.⁴³

A despeito do assunto, entende-se, por fim, a aproximação entre o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o primeiro, o princípio da legalidade da tributação, pressupõe que a lei qualifica-se como um importante instrumento de garantia constitucional aos contribuintes na defesa de eventuais excessos em matéria tributária que porventura venham a ser cometidos, visando, assim, preceituar a legalidade da tributação como regra fundamental do direito público.

Mediante a aplicação dos dois princípios, deve ocorrer um tratamento justo, devendo o legislador considerar, na elaboração da lei, as diferenças entre os cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, e impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado.

4.4 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Progressividade

A progressividade tributária pressupõe que as alíquotas dos impostos sejam graduadas em conformidade à riqueza do contribuinte e sua aptidão para efetuar o recolhimento perante os cofres públicos, sendo que, serão cada vez maiores quanto maior for a demonstração de riqueza, e logo, a capacidade contributiva, visando, assim, servir como um instrumento para o alcance da igualdade na tributação, que é um dos pressupostos do princípio da capacidade contributiva.

Confome Luciano Amaro, a capacidade contributiva aproxima-se do postulado da proporcionalidade, vez que perseguem objetivos análogos, lecionando que *“A adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. A mera idéia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, onjugado com o da igualdade, direciona os impostos pra a proporcionalidade, mas não se esgota nessa”*.⁴⁴

O princípio da capacidade contributiva concretiza-se, então, através do princípio da progressividade, no momento em que pretende preservar o

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, segurança e justiça no direito tributário*, p. 703. *Justiça Tributária*, p. 679-705 in GREGORIO, A. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro..., p. 52, mar./abr.2008.

⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 139-140.

contribuinte de tributações excessivas e inadequadas à sua capacidade contributiva, em conformidade à lição de José Mauricio Conti, para quem “(...) por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva, haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”.⁴⁵

Conforme já ressaltado anteriormente, o referido princípio, enquanto norma constitucional configura-se como uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, mediante aplicação imperativa, caracterizando como uma proteção ao contribuinte, devendo, sempre que possível, os impostos serem graduados de forma progressiva, em conformidade à justiça e à igualdade, sob pena de ser considerado um imposto juridicamente inválido.

Porém, cabe destacar que não deve predominar o entendimento de que o princípio da progressividade age como um desestimulador, caso seja adotado de forma desmesurada, ao desenvolvimento e crescimento de contribuintes que encontram-se em situações mais avantajadas, devido à adoção de alíquotas elevadas na tributação, tendo em vista que a tributação, mesmo realizada de forma gradativa em conformidade ao princípio da progressividade, deve atentar ao princípio da capacidade contributiva, de modo a respeitar o limite constitucional que veda o confisco, visando tão somente evitar que tributações excessivas comprometam a capacidade econômica do contribuinte e afetem os seus meios de subsistência.

Nesse sentido, é o ensinamento do professor Roque Antônio Carrazza, que reconhece a progressividade como instrumento eficiente à realização da capacidade contributiva e da igualdade, mediante tributação justa e eqüitativa, afirmando que “É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. Melhor esclarecendo, as leis que criam in abstracto os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser a sua alíquota”.⁴⁶

Portanto, entende-se que o princípio da capacidade contributiva encontra-se em consonância com o princípio da progressividade à medida que o segundo visa à concretização do primeiro, em busca de uma tributação justa e eqüitativa.

4.5 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Pessoalidade

O princípio da pessoalidade, contemplado ao lado do princípio da capacidade contributiva, pressupõe que o gravame fiscal instituído na tributação, e logo, o montante do imposto devido em cada situação concreta,

⁴⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 75.

⁴⁶ CARRAZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário...*, 1997. p. 65

deve adequar-se às condições pessoais de cada contribuinte, levando em conta, por exemplo, o número de dependentes, o volume de despesas médicas e escolares, entre outros. Visam, em conjunto, a realização de um ideal de justiça social tributária.

Luciano Amaro ensina que os impostos devem revestir-se do caráter pessoal, visando relatar a aptidão do sujeito passivo da obrigação tributária, demonstrando a sua condição econômica mediante indícios que demonstrem a existência de riqueza tributável, e logo, a aferição da capacidade econômica. Ainda, lembra, considerando a classificação dos impostos em reais, como àqueles cujas quantificações consideram apenas a matéria tributável, e pessoais, como àqueles cujas quantificações considerem apenas as condições pessoais de cada contribuinte, tanto na definição da base de cálculo bem como na fixação da alíquota, que a referida classificação influencia na definição do alcance do princípio da capacidade contributiva em conjunto com o princípio da pessoalidade.⁴⁷

É o que afirma Aliomar Baleeiro sobre o tema, ensinando que “O art. 145, §1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. E quando será impossível? A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não-pessoal. É que nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Torna-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadoria de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo”.⁴⁸

Assim sendo, o princípio da capacidade contributiva também encontra-se relacionado ao princípio da pessoalidade, quando pressupõe a análise das condições do contribuinte, para, em função dessa análise, auferir se a capacidade para contribuir e graduar a imposição de impostos encontra-se conformidade à persecução do princípio da capacidade contributiva, visando o atendimento da justiça fiscal.

Portanto, a melhor doutrina entende pela realização da graduação pessoal da imposição tributária, tanto nos impostos reais quanto pessoais, em conformidade à imperatividade imposta pelo artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, devendo o princípio da capacidade contributiva sempre ser aplicado.

⁴⁷ AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro...*, 2004. p. 139-140.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 695.

4.6 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Tipicidade

O fato tributário, em conformidade ao princípio da tipicidade, deve, de forma exaustiva, ser definido em lei, em conformidade ao exposto por J. A. Lima Gonçalves, ao afirmar que *“no direito constitucional brasileiro, o princípio da tipicidade da tributação exige a fixação, no plano legislativo, de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária. Assim, é atividade privativa do legislador, não podendo, portanto, ser substituída ou suprida por outra pessoa a descrição completa e acabada de toda a regra matriz de incidência tributária”*.⁴⁹

Para tanto, cabe ressaltar que o princípio da tipicidade denota expressão do princípio da legalidade, enquanto seu corolário, à medida que estabelece que o fato tributário deve, obrigatoriamente, ser definido na lei, para que haja a tributação.⁵⁰

Trazendo o princípio ora analisado para o campo do direito tributário, pode-se afirmar que a obrigação tributária somente ocorre mediante a incidência, ou seja, quando os requisitos previstos na lei tributária são verificáveis no caso concreto, surgindo para o contribuinte a obrigação tributária, ocorrendo a conjugação entre o fato material e o fato tributável, pois, caso contrário, caracteriza o fenômeno da não-incidência.

A tipicidade tributária, então, encontra-se relacionada à adequação do fato material ao fato tributável, tendo em vista que a adequação do fato ao tipo demonstra a declaração de juridicidade de um crédito em favor do Estado e em desfavor do contribuinte, ensejando, então, ao primeiro o direito de exigir do segundo mediante o lançamento e a cobrança.

Portanto, o princípio da tipicidade pressupõe a exaustiva definição do fato tributário pela lei, ensejando, assim, o fenômeno da incidência, de modo que esta verifica-se quando um determinado fato social, ao ocorrer, é considerado como fato tributável, subsumindo-se à existência de uma previsão normativa anterior à sua ocorrência.

Para tanto, é o fato tributário quem revela a capacidade contributiva dos contribuintes, conforme expõe o professor Argos Gregório, ao lecionar sobre a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da tipicidade: *“(...) pode definir-se o fato tributário como o fato típico revelador da capacidade contributiva. Lembremos que, consoante exposto, para que essa revelação se materialize é preciso a realização perfeita de sua hipótese de incidência, o que só ocorre através da subsunção de uma situação da vida (anteriormente eleita pelo legislador a integrar a hipótese da norma tributária) à norma. A atuação da técnica da tipicidade se dá não só sobre a hipótese da norma tributária material, mas também sobre o seu mandamento. Interessa-nos, nesse instante, a tipicidade no direito tributário. Abrimos nossa exposição*

⁴⁹ LIMA GONÇALVES, J. A. *Isonomia da Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 36

⁵⁰ COSTA, R. H. *Princípio da Capacidade Contributiva...*, 1993. p.42.

doutrinária com os dizeres de Lima Gonçalves e, com este, finalizamo-la. Com pena de mestre, o mesmo autor paulista marcou a tipicidade com os termos seqüentes: *“Esta se verifica com a submissão completa do fato à prescrição legislativa que veicula o tipo formulado e que consiste na descrição de toda a regra matriz de incidência tributária”*. Diante de todas as considerações aqui trazidas neste tópico, permitimo-nos três afirmações: 1) O fenômeno da incidência se verifica com a realização de um fato social que, elevado à condição de fato tributável por previsão normativa anterior à sua verificação, a esta mesma norma se subsume com perfeição; 2) Este mesmo fato tributário é caracterizado por um requisito formal irrenunciável: a tipicidade, verdadeira expressão do princípio da legalidade; 3) É o fato tributário caracterizado por outro requisito, desta vez material: a capacidade contributiva, sendo desta o seu fato típico revelador. Em remate, concluímos nossa exposição repetindo o que fez Alberto Xavier, ao se valer das precisas palavras de Perez de Ayala sobre o tema: *“Objeto da tipificação é pois e sempre a capacidade contributiva, cujas expressões a lei delimita pela formulação de modelos ou tipos, aos quais se devem ajustar as situações da vida para que se desencadeiem os efeitos tributários”*.⁵¹

Conclui-se, então, que o princípio da tipicidade pressupõe que o fato tributário deve, de forma exaustiva, ser previsto em lei, pois, para que ocorra a incidência, e logo, a tributação, é necessária a perfeita conjugação entre o fato material e o fato tributável. Assim sendo, é o fato tributário, apto a ensejar a incidência tributária, que demonstra a existência de capacidade contributiva do indivíduo em uma determinada situação da vida, em acordo, assim, ao princípio da capacidade contributiva, vez que demonstra a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos, em conformidade à preservação do mínimo existencial.

4.7 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Justiça

Todo tributo, ao ser instituído, deve atentar ao princípio da legalidade e ao princípio da igualdade, bem como também ao princípio da justiça, considerando a justiça como princípio constitucional, ou subprincípio, conforme leciona o professor Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que *“O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no paea figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada. Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como*

⁵¹ GREGORIO, A. A Harmonização da Capacidade Contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro..., p. 56-57, mar./abr. 2008.

*sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem Iguns, por isso mesmo, que esse valor apresente-se como sobreprincípio fundamental, construído pela conjugação eficaz dos demais sobreprincípios.*⁵²

A justiça é a meta que deve ser alcançada pelo direito, enquanto seu fim superior, e isso somente ocorre após a positivação deste último, mediante realização de estado de ordem e segurança, enquanto unidade de sistema de normas, sendo conferido como fundamento de validade desse sistema de normas a Constituição Federal.⁵³

É o que nos ensina Argos Gregório, para quem *“trata-se a Positivação do Direito de condição necessária à identificação da Justiça como expressão máxima e fundamento de todo Sistema Constitucional”*.⁵⁴

Desse modo, deve o sistema tributário atentar, na instituição de tributos, ao fundamento de justiça, em conformidade ao subsistema constitucional tributário brasileiro, que parte da própria Constituição Federal. O tributo, enquanto prestação pecuniária que deve o contribuinte satisfazer, deve ser previsto por lei, determinando também a forma, o tempo e a quantia a ser cumprida, mediante sujeição ao ideal de justiça. Essa sujeição quer significar a realização do ideal de justiça, que no campo tributário, significa a avaliação de cada indivíduo em conformidade à sua capacidade contributiva.

Encontra-se, então, o princípio da justiça relacionando ao princípio da capacidade contributiva, expressando a realização da justiça fiscal, vez que considera como limitação ao poder de tributar a capacidade contributiva do indivíduo de modo a permitir a redistribuição da riqueza como forma da realização da igualdade e da justiça distributiva.

Visando a concretização da justiça tributária mediante a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da justiça, cabe citar o ensinamento de Klaus Tipke e Douglas Yamashita, quando afirmam que *“a questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito*

⁵² CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário...*, 2003. p. 147-148.

⁵³ Esse é o entendimento exposto na preciosa lição de Lourival Vilanova, ao lecionar que *“a unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento de validade desse sistema – A Constituição Positiva, ou, em nível epistemológico, a Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, a norma fundamental”*. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 180)

⁵⁴ GREGORIO, A. *A Harmonização da Capacidade Contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro...*, p. 59, mar./abr. 2008.

dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes".⁵⁵

Por fim, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva encontra-se relacionado ao princípio da justiça, à medida que pretende realizar a repartição de direitos e deveres entre os contribuintes, de modo que a tributação seja justa, eficiente e simples, mediante a previsão legal do tributo de forma clara.

4.8 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Proporcionalidade

O princípio constitucional da proporcionalidade é inerente a qualquer tributo, e, dessa forma, visa que o percentual de alíquota a ser aplicada permaneça inalterada relativamente ao valor da matéria que seja objeto de tributação.

Como bem observa Zelmo Denari, *"em termos de justiça fiscal, a proporcionalidade substitui, com vantagem, a técnica da progressividade, pois assegura incremento gradativo da arrecadação tributária, proporcional ao aumento da base de cálculo, sem resvalar para os excessos fiscalistas"*.⁵⁶

Assim sendo, a adequação do princípio da capacidade contributiva ao princípio da proporcionalidade pressupõe que o gravame fiscal a ser aplicado sobre o contribuinte deve ser diretamente proporcional à sua riqueza evidenciada em cada situação impositiva.

É o que nos ensina Luciano Amaro, ao entender que *"a mera idéia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra)"*.⁵⁷

Diferencia-se a proporcionalidade da progressividade à medida que, enquanto a primeira, conforme já visto, visa que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores, em conformidade à razão direta do aumento da riqueza, , enquanto que a segunda prevê a alíquota aplicável na tributação seja maior para contribuintes com maior aptidão econômica para arcar com o ônus tributário, de forma progressiva.

Portanto, a adequação do princípio da capacidade contributiva ao princípio da proporcionalidade pressupõe o direcionamento dos impostos à proporcionalidade, visando o aumento gradativo e da cobrança tributária em conformidade à aptidão para arcar com o ônus tributário evidenciado pelo contribuinte, de modo proporcional, de modo que a justiça deve ser auferida em cada situação, de forma isolada, e não na relação entre duas outras situações. Porém, cabe ressaltar que o princípio da capacidade contributiva não esgota-se no princípio da proporcionalidade.

⁵⁵ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva...*, 2002. p.18.

⁵⁶ DENARI, Z. *Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva...*, p. 81, jan. 2006.

⁵⁷ AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro...*, 2004. p. 140.

4.9 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio Republicano

O princípio republicano decorre do princípio da segurança jurídica, e para tanto, preconiza as idéias de certeza e de igualdade entre as pessoas, evitando, assim, privilégios e as distinções de condições pessoais e sociais.

Para o autor Argos Gregório, os ideais do princípio republicano repousam tanto na igualdade entre as pessoas, manifestando respeito à capacidade contributiva, bem como na responsabilidade, ao representar o desrespeito do princípio republicano à capacidade contributiva. Nesse sentido, leciona: *discorrendo que “Falar em República, pois, é falar em responsabilidade. Diante de tal assertiva afirmamos que em todo regime republicano encontram-se as autoridades adstritas ao cumprimento da lei. Verificado o se eventual descumprimento por qualquer das autoridades legitimamente constituídas, a esta será atribuída responsabilização por seu ato danoso tanto à sociedade quanto aos ideais da República, podendo ensejar, inclusive, o seu ressarcimento. Dado que o princípio republicano foi consolidado através da supressão dos privilégios fiscais dos nobres, da clerezia e de determinados servidores públicos, resta evidente a responsabilidade das autoridades sobre o postulado da proibição de vantagens tributárias fundadas em privilégios desta natureza. São elas – as autoridades – responsáveis, portanto, à realização do princípio constitucional da capacidade contributiva. Com estas colocações bem travejadas, concluímos que no Brasil esta proibição se origina com a Proclamação da República e hoje guarda morada tanto na enunciação do Princípio Republicano (localizado no caput do artigo inaugural da CF/88) quanto na letra de seu correlativo princípio, o da capacidade contributiva, insculpida no § 1.º do art. 145 da CF/88.*⁵⁸

Considerando, então, que a igualdade relativamente aos encargos tributário dos cidadãos dá-se mediante a observância do princípio da capacidade contributiva, conforme todo o exposto anteriormente, logo, notamos a relação existente entre esse último o princípio republicano, à medida que assemelham-se os ideais de igualdade dos cidadãos, mediante o respeito da capacidade contributiva de cada indivíduo.

Esse é o ensinamento de Regina Helena Costa acerca do tema, ao afirmar que *“entende-se que o princípio republicano seja decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apóia, como visto, nas idéias de certeza e de igualdade. “(...) por sua estreita ligação com o princípio da isonomia, o princípio republicano também evoca o respeito à capacidade contributiva dos cidadãos; e, conseqüentemente, há de ser observado na implementação de medidas visando a praticidade tributária”.*⁵⁹

O princípio da capacidade contributiva caracteriza-se como um corolário do princípio da igualdade à medida em que preconiza que os tributos devem

⁵⁸ GREGÓRIO, A. A Harmonização da Capacidade Contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro..., p. 62-63, mar./abr. 2008.

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 146.

amoldar - se a cada situação individual, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes relativamente ao seu sacrifício individual, visando satisfazer o interesse coletivo, em prol do resguardo do indivíduo. Dessa forma, idealiza a realização dos ideais republicanos no campo tributário.

Nesse mesmo sentido, manifestou concordância o ilustre professor Roque Antonio Carrazza, ao entender que, como o princípio da capacidade contributiva retira e hospeda-se nos fundamentos do princípio igualdade, por oportuno, então, preconiza as asserções dos ideais republicanos no campo do direito tributário.⁶⁰

4.10 Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade, aplicável aos impostos reais que oneram o consumo, tal como o ICMS e o IPI, pressupõe que a tributação deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto que onera, sendo que, quanto mais essencial o produto à satisfação das necessidades da coletividade, logo, menor deve ser a alíquota, bem como o inverso.

O princípio da seletividade encontra-se em perfeita consonância com o princípio da capacidade contributiva, à medida que os impostos caracterizados pela seletividade devem incidir de forma rigorosa sobre os contribuintes que demonstram possuir maior capacidade econômica, fazendo com que estes contribuam com as despesas públicas de forma proporcional à sua capacidade, em favor dos contribuintes mais carentes, em prol do princípio da capacidade contributiva.

A seletividade quer significar que, na medida em que um produto ou um serviço prestado seja essencial à coletividade, tal como mercadorias referentes à cesta básica, deve a incidência tributária ser menor e menos gravosa ao contribuinte, ocorrendo ao inverso quando as mercadorias ou serviços sejam menos essenciais, tal como para o consumo de bebidas, produtos de beleza, cigarros, entre outros, quando deve incidir alíquotas mais gravosas.

Para Zelmo Denari, *“a seletividade, portanto, sempre significou incidência inversamente proporcional à essencialidade do produto ou serviço prestado”*.⁶¹

Conforme já exposto anteriormente, o IPI é caracterizado pelo princípio da seletividade, em conformidade ao disposto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, da Constituição Federal, ao determinar que suas alíquotas devem ser seletivas em função da essencialidade dos produtos.

Desse modo, também é o ICMS caracterizado por possuir alíquotas seletivas e diferenciadas, vez que o artigo 155, parágrafo 2º, inciso III e parágrafo 4º, inciso IV, letra a, do mesmo diploma legal, também conferiu, em caráter facultativo e em função da essencialidade dos produtos ou dos serviços prestados, a possibilidade de Estados-membros aplicarem alíquotas seletivas

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 28.

⁶¹ DENARI, Z. *Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva...*, p. 82, jan. 2006.

do imposto, podendo instituir alíquotas mais gravosas para determinadas mercadorias e serviços.

Cabe destacar, nas preciosas palavras de Zelmo Denari, hipóteses em que o princípio da capacidade contributiva é confrontado e não respeitado em função da essencialidade de produtos e serviços, quando afirma que *“No plano do criticismo jurídico, deve-se desejar todo mal possível a este permissivo inovador do texto constitucional, pois o que se tem observado, pelo menos em nosso Estado, é o mau vizo de o legislador ordinário classificar como supérfluo serviço público reconhecidamente essencial, como é o caso do fornecimento de energia elétrica, com o evidente propósito de aumentar a arrecadação tributária. Não bastasse, sem permissivo constitucional, se compraz, ainda, em instituir alíquotas progressivas do ICMS para os consumos superiores a 200KWh. Nesta sede, portanto, o legislador paulista não só malferiu o princípio da capacidade contributiva, como se permitiu ultrapassar todos os limites da abusividade fiscal”*.⁶²

Por todo o exposto, observa-se, então, que o princípio da capacidade contributiva encontra-se em perfeita consonância com o princípio da seletividade, vez que, em qualquer sistema tributário, devem as alíquotas serem uniformes, permitindo a variação apenas relativamente à grandeza econômica que representa a base de cálculo, sendo permitido a diversidade de alíquotas, visando enaltecer a justiça fiscal, bem como a igualdade entre os contribuintes, em conformidade à qualidade e à essencialidade dos produtos e serviços, e logo, da natureza da matéria objeto da tributação, ressaltando, assim, os postulados do princípio da capacidade contributiva, mediante maior incidência de tributação sob àqueles que ostentam maior capacidade econômica, em favor dos que ostentam menor capacidade econômica.

CONCLUSÃO

Verificamos, após a breve exposição acerca do tema proposto, que o princípio da capacidade contributiva, enquanto corolário lógico do princípio da igualdade, apresenta-se como um instrumento eficaz de justiça fiscal, encontrando-se em relação direta com os demais princípios constitucionais. Dessa forma, é de grande importância no Direito Tributário brasileiro, é medida em que visa realizar a igualdade e a justiça fiscal no campo da tributação.

Para tanto, pressupõe a ocorrência de tratamento igual para àqueles que encontrem-se em situações iguais, devendo os contribuintes repartirem entre si o ônus tributário à medida de suas desigualdades e de suas necessidades individuais particulares, vez que o princípio da capacidade contributiva, conforme restou demonstrado, deve significar a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga

⁶² DENARI, Z. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva..., p. 82, jan. 2006.

tributária e fazer face aos dispêndios públicos, em conformidade à preservação do mínimo existencial, bem com dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse contexto, a harmonização do referido princípio com os demais princípios constitucionais tributários permitem o alcance de seu objetivo primordial, qual seja, atuar como parâmetro, pressuposto e limite do poder normativo tributário, caracterizando-se como uma especificação do princípio da igualdade no direito tributário.

Verificamos então, que da correlação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, é forçoso concluir que o primeiro representa a expressão imediata do direito fundamental à igualdade no campo da tributação, ao preceituar que a lei tributária deve ser igual e ser aplicada com igualdade para todos os contribuintes, atentando-se às suas particularidades.

Já relativamente ao princípio da solidariedade, observamos a harmonização com o princípio da capacidade contributiva à medida que o legislador, apoiado pelo dever de solidariedade, reduz a capacidade contributiva do contribuinte que detém menor capacidade econômica para arcar com o ônus tributário, visando a preservação do mínimo vital e da dignidade da pessoa humana.

Da mesma forma também ocorre com o princípio da legalidade, que compatibiliza-se com o princípio da capacidade contributiva ao preceituar que a lei deve prever os elementos necessários à determinação da obrigação tributária, fundamentando a incidência da tributação, de modo a evitar que ocorram excessos e gravames em matéria tributária, servindo como um limite à produção e ao conteúdo das normas jurídicas tributárias, enquanto garantia constitucional dos contribuintes.

Outra relação que se dá em conformidade ao princípio da capacidade contributiva é através do princípio da progressividade, ao estabelecer que as alíquotas a serem aplicadas devem ser graduadas em conformidade à riqueza do contribuinte, bem como à sua aptidão para arcar com o ônus tributário, sendo cada vez maiores em conformidade à capacidade contributiva que o cidadão detém, visando alcançar a igualdade na tributação.

Já na aproximação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da pessoalidade, há a tradução da adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte, de modo que, na aplicação concreta da incidência tributária do imposto, determinadas características dos indivíduos devem ser levadas em consideração, notadamente a capacidade econômica do contribuinte, para efeito de quantificação do montante do imposto a ser devido em cada situação concreta.

Por sua vez, o princípio da tipicidade pressupõe que o fato tributário deve, de forma exaustiva, ser previsto em lei, pois, para que ocorra a incidência, e logo, a tributação, é necessária a perfeita conjugação entre o fato material e o fato tributável. Assim sendo, é o fato tributário, apto a ensejar a incidência tributária, que demonstra a existência de capacidade contributiva do indivíduo em uma determinada situação da vida, em acordo, assim, ao princípio

da capacidade contributiva, vez que demonstra a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos, em conformidade à preservação do mínimo existencial.

Foi visto, também, relativamente ao princípio da justiça, que o princípio da capacidade contributiva configura-se como a melhor expressão da justiça fiscal, e logo, da justiça distributiva, mediante a repartição eqüitativa entre os contribuintes dos deveres e dos direitos decorrentes da vida em coletividade.

Já a adequação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da proporcionalidade pressupõe que o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada pelo contribuinte em cada situação impositiva, considerando, assim, na incidência, cada situação de forma isolada. Assim sendo, a capacidade econômica maior para arcar com o ônus tributário deve gerar a incidência de impostos proporcionalmente maiores, na razão direta do aumento da riqueza do contribuinte.

A harmonização entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio republicano dá-se através do alcance da igualdade formal das pessoas, bem como da responsabilidade, e, assim sendo, tendo como objetivo o alcance dos fundamentos do princípio da igualdade, preconiza, então, a concretização dos ideais republicanos no campo do direito tributário.

E, finalmente, é necessário harmonizar também o princípio da capacidade contributiva com princípio da seletividade, ao preconizarem que o gravame fiscal deve ser inversamente proporcional à essencialidade dos produtos e serviços prestados, visando a implementação da justiça fiscal, mediante a preservação da qualidade e da essencialidade dos produtos e serviços, e logo, da natureza da matéria objeto da tributação.

Ante todo o exposto, conclui-se, então, que se deve buscar a harmonização do princípio constitucional da capacidade contributiva com os demais princípios constitucionais, já que, conforme restou demonstrado no presente trabalho, aproximam-se, sob ângulos diferentes, e perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes, visando a busca de um objetivo primordial, qual seja, a busca pela justiça fiscal, igualdade tributária, bem como pela isonomia entre os contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. *Dicionário escolar da língua portuguesa*. 1. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a sua Aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 9, n. 36, p. 163-183, jan./fev. 2001.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. *A Capacidade Contributiva*. In: CAMPOS, Dejalma de. I Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. *Princípios e Regras e a Segurança Jurídica*. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses – Ibet, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais do Direito Administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 1989 e 2007.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 47, p. 234-244, jan./mar.1989.
- BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão Jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda e derecho. v. II. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1973. In: GREGORIO, Argos. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema

constitucional tributário brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 16, n. 79, p.52, mar./abr. 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Limitações ao Poder de Tributar. *Revista de Direito Tributário*, n. 46, 1988.

_____. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 55. p.153.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DELGADO, José Augusto. *Os postulados e os princípios na Constituição Federal de 1988. Aspectos Conceituais*. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). *Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

DENARI, Zelmo. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 124, p. 76-91, jan.2006.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva; CINTRA, Carlos César Souza; MENDONÇA, Christine et al. SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 72-85, jul. 2006.

FONROUGE, Giuliani. Conceitos de Direito Tributário. In: DENARI, Zelmo. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 124, p. 80, jan. 2006.

GIARDINA, Emílio. *Le Basi Teoriche del Principio della Cappacità Contributiva*. Milano: Dott A. Giuffrè, 1961.

GREGORIO, Argos. A Harmonização da Capacidade Contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 16, n. 79, p. 36-67, mar./Abr. 2008.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. *A Capacidade Contributiva*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em Direito, subárea Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho. 2007.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol 14, 1989.

LEHNER, Moris. *Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LEITÃO, José Geraldo da Costa. O Princípio da Capacidade Contributiva e seus Reflexos na Constitucionalidade da EC 29/2000 – IPTU Progressivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86, p. 77-83, nov. 2002.

LIMA GONÇALVES, J. A. *Isonomia da Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. Revista do Advogado. Ordem dos Advogados do Brasil. Seção São Paulo.

MANNA, Márcio de Freitas. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Brasileira de 1988. *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, v. 22, n. 1/2, p. 195-213, dez.1993.

MARCONDES, Cecília Maria Piedra. *A Capacidade Contributiva*. Tese apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de doutor em Direito, subárea Direito Constitucional, 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, 1989.

MEIRELLES, José Ricardo. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 34. n. 136, p. 333-339, out./dez.1997.

MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, 1989.

MOSCHETTI, Francesco. La Capacità Contributiva. Pádua: Cedam. 1993. In: ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a sua Aplicação diante de uma Pluralidade de Tributos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 9, n. 36, p. 166, jan. /fev. 2001.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. *Introdução ao princípio da Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário - Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, ano 11, n. 40, p. 185-189, abr./jun. 1987.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (dignidade, igualdade e progressividade na tributação)*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em Direito, subárea Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Roque Antônio Carrazza. 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SANTOS, Rodrigo Moacyr Amaral. *A aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva*. Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em Direito, subárea Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Diva Malerbi. 1998.

SANTOS, Nélida Cristina dos. *A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Cortez Editora, 2007.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, v. 04, n. 126, p. 128-134, 1978.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário, p. 703. In: GREGORIO, Argos. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 16, n. 79, p. 52, mar./abr.2008.

_____. *A legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ULHÔA CANTO, Gilberto. Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, 1989.

VILANOVA, Lourival. *As estrutura lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Capacidade Contributiva e o Mínimo Existencial*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.