

## O CRITÉRIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA NA TRIBUTAÇÃO

[“The Ability to Pay Criterion in Taxation”]

JULIO PINHEIRO FARO HOMEM DE SIQUEIRA\*

### RESUMEN

O artigo lida com o critério da capacidade econômica estabelecido pelo § 1 do artigo 145 da *Constituição* brasileira, relacionando-o, sobretudo, com a justiça distributiva tributária e com a questão do mínimo existencial.

**PALABRAS CLAVE:** Capacidade econômica – Capacidade contributiva – Justiça tributária – Mínimo existencial – Progressividade.

### ABSTRACT

This article discuss the economic capacity criterion's established by paragraph 1 Article 145 of the Brazilian Constitution, regarding above all, the distributive justice taxation with the minimum existential requirement of the taxpayer.

**KEYWORDS:** economic capacity – taxpayer capacity – Justice – Minimum existential tax requirement – Progressiveness.

---

\* Graduado em Direito pela Faculdades de Vitória; Secretário-Geral da Academia Brasileira de Direitos Humanos; Advogado. Dirección postal, Rua Joaquim Lírio, 197/301, Praia do Canto, Vitória-ES/ Brasil, 29055-460. Correo electrónico, julio.pfhs@gmail.com

## I. INTRODUÇÃO

A capacidade econômica, inserida no § 1 do artigo 145 da CF/88, é um critério que se relaciona com algumas das regras que limitam o poder estatal de tributar, como acontece, por exemplo, com a proibição aos efeitos de confisco e com a proibição de privilégios odiosos. Trata-se de critério fortemente relacionado com o ideal de justiça distributiva na seara tributária, isto é, na capacidade econômica manifestada pelas pessoas que revele a sua aptidão para contribuir com o Estado e para financiar a sociedade<sup>1</sup>.

## II. CAPACIDADE ECONÔMICA E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A CF/88 estabelece como um dos objetivos fundamentais da nação a construção de uma sociedade justa (artigo 3, I). Esse ideal de justiça tem respaldo no campo tributário no critério da capacidade econômica<sup>2</sup>. Fala-se, assim, em justiça distributiva tributária, o que pressupõe a melhor partilha dos encargos tributários entre os contribuintes conforme as respectivas e reais capacidades econômicas.

Como se pode observar do § 1 do artigo 145 da CF/88, para que seja apurada qual é a real capacidade econômica de cada pessoa, a administração tributária poderá, para efetivar esse objetivo, identificar, sem violar os direitos e garantias do contribuinte e nos limites legais, o seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas. Consoante Paulo Caliendo, a teoria que o constituinte adotou foi a do talento pessoal, a qual “leva em consideração que as pessoas possuem habilidades distintas para gerar e acumular riquezas e, portanto, devem sofrer um regime de tributação diferenciado em função dessa capacidade”<sup>3</sup>. Assim, a permissão dada à administração tributária, para identificar os elementos reveladores da capacidade econômica, deve ser interpretada como obrigação, a fim de que a norma tenha eficácia. Portanto, vista como um critério que deve compor a norma tributária, a capacidade econômica, ou melhor, os elementos que a revelem devem estar previstos em lei, compondo o critério material da norma-matriz de incidência, com o fim de demonstrar, com alguma precisão, a suficiência da capacidade econômica

---

<sup>1</sup> Neste sentido, ver: ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de, *O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos*, em *Revista de Informação Legislativa*, 149 (2001), p. 127; MEIRELLES, José Ricardo, *O princípio da capacidade contributiva*, em *Revista de Informação Legislativa*, 136 (1997), p. 334.

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (2ª edição, São Paulo, Malheiros, 1996), p. 15.

<sup>3</sup> CALIENDO, Paulo, *Direito tributário e análise econômica do direito, uma visão crítica* (Rio de Janeiro, Elsevier, 2009), p. 272.

do sujeito de pagar o encargo<sup>4</sup>. Em suma, a capacidade econômica refere-se àquela pessoa que arcará com o tributo. E isso não quer dizer, embora a redação do dispositivo possa conduzir a esse entendimento, que tal critério se refira apenas aos impostos pessoais (referentes à atividade do contribuinte) e aos impostos diretos (quando o contribuinte realiza o fato imponible). Hugo de Brito Machado se manifesta neste sentido e afirma que embora, à primeira vista, não pareça que os impostos reais e que os impostos indiretos não se submetam ao critério da capacidade econômica, o fato é que ele se aplica, especialmente em virtude da personalização, mesmo que seja mínima, desses tributos<sup>5</sup>.

A capacidade econômica, neste sentido, deve ser vista como forma de realizar o princípio do mínimo existencial, constituindo-se, por conta disso, em critério imprescindível à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, já que ajuda a limitar o poder estatal de tributar<sup>6</sup>. O mínimo existencial, em breve síntese, é o “bloco de oportunidades mínimas devidas a todo e qualquer ser humano, a fim de que possa desenvolver-se adequadamente e ter uma vida minimamente digna<sup>7</sup>”. Esse bloco encontra referência no artigo 7, IV, da CF/88, que cataloga aquelas necessidades vitais básicas que o constituinte originário considerou pertencentes a todas as pessoas: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. A CF/88 estabelece o catálogo, mas não diz o valor mínimo necessário para que uma pessoa desfrute de todos os itens. Esse não é, todavia, seu papel, já que, caso contrário, se tornaria ainda mais prolixa, a tarefa é, pois, do legislador, auxiliado pela doutrina e pela jurisprudência. Mesmo assim, não há legislação que estabeleça qual o valor econômico para a fruição dos elementos constantes do referido elenco. Afasta-se, aqui, o valor nominal do salário mínimo vigente, que muito mais parece um auxílio que um salário, por não comportar o atendimento mínimo de todas as necessidades vitais básicas listadas pelo constituinte originário. Poder-se-ia apontar como um valor mínimo a base de cálculo máxima sobre a qual não incide qualquer alíquota a título de IR, o que, contudo, não seria completo, já que não se considerariam os demais tributos incidentes sobre atividades

---

<sup>4</sup>TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e Direito privado, autonomia privada, simulação, elusão tributária* (São Paulo, RT, 2003), pp. 262-263.

<sup>5</sup>MACHADO, Hugo de Brito, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* (5ª edição, São Paulo, Dialética, 2004), pp. 74-75.

<sup>6</sup>COSTA, Regina Helena, cit (n. 2), p. 29.

<sup>7</sup>HOMEM DE SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro, *Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais*, em *Constituição, Economia e Desenvolvimento. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, 1 (Curitiba, 2009), pp. 119-120.

das pessoas ou sobre os bens e serviços por ela consumidos.

A realização do princípio do mínimo existencial no campo tributário ocorre através da aplicação do critério da capacidade econômica, de maneira que este não pode, sob pena de se constituir como restrição a direitos e garantias fundamentais do contribuinte, se referir apenas a atividades praticadas pelo contribuinte. Ora, caso se retome o catálogo elaborado pelo constituinte originário contendo aquilo que ele decidiu serem necessidades vitais básicas e, portanto, direitos fundamentais de todas as pessoas, inclusive dos contribuintes, verificar-se-á que dentre elas há bens e serviços consumíveis, sobre os quais incidem tributos indiretos e tributos reais.

Para os tributos indiretos, como é o caso do IPI e do ICMS, aplica-se um critério que se inclui no critério da capacidade econômica e que tem estreita relação com o princípio do mínimo existencial: a seletividade. A seletividade pauta-se na ideia daquilo que é essencial ou necessário à pessoa, e não com aquilo que seja supérfluo: quanto mais essencial for o bem ou serviço, menos oneroso será o tributo sobre ele incidente. Supérfluo é tudo aquilo prescindível para a realização do mínimo existencial, sendo imprescindível tão-somente para realizar um prazer imediato e momentâneo. Aliás, a aquisição de bens ou a fruição de serviços supérfluos, bem como a frequência a determinados lugares e as circunstâncias de consumo constituem-se como bons indicadores da capacidade econômica da pessoa<sup>8</sup>. Aliomar Baleeiro afirma, neste sentido, que “a natureza da mercadoria vale presunção do seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais”<sup>9</sup>.

Portanto, a capacidade econômica é critério que se aplica a todos os impostos em geral. Todavia, isso não quer dizer que impostos incidentes sobre as coisas (impostos reais) terão um caráter pessoal. A finalidade do critério inserto no § 1 do artigo 145 da CF/88 não é essa, e sim a de que sempre que possível o imposto será direto, e quando não for possível, admite-se a tributação indireta, isto é, não pessoal<sup>10</sup>.

### III. OBSERVÂNCIA AO MÍNIMO EXISTENCIAL

Em virtude da importância que tem o princípio do mínimo existencial para a justiça fiscal é preciso que se desenvolva melhor o tema. A capacidade econômica diz basicamente com o montante de recursos econômicos que

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito, cit (n. 5), pp. 75-76.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (5ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1977), p. 366.

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Capacidade contributiva, igualdade e justiça*, em *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, 2 (2003), p. 87.

superam aquilo que é necessário ao contribuinte para satisfazer as suas necessidades básicas e para poupar, já que teria efeitos confiscatórios o tributo que impedisse o contribuinte de formar poupança para o exercício de suas atividades. Portanto, o que excede a isso é o que deve ser tributado, ou, dito de outro modo, é essa a disponibilidade de recursos econômicos que o contribuinte possui para satisfazer a sua obrigação tributária, mas que também não poderá vir a ser completamente apropriada pelo Estado<sup>11</sup>.

A doutrina, e não apenas o constituinte, tem se preocupado em estabelecer os contornos desse mínimo existencial, confrontando o seu conceito com outros, como os de desejos, instintos, interesses e aspirações<sup>12</sup>. Contudo, como observa Michael Walzer, “ninguém tem necessidades, porém ideias sobre as necessidades”, isto é, as pessoas têm “prioridades, graus de necessidade<sup>13</sup>”. Assim, a princípio, o mínimo existencial seria formado por necessidades em um grau específico, que, intuitiva e constitucionalmente (artigo 7, IV, da CF/88), podem ser chamadas de necessidades básicas. No entanto, isso não quer dizer muito se não se estabelecer um critério que permita distinguir entre os graus de necessidade, a fim de que se tenha, então, pelo menos uma ideia do que são necessidades básicas e do que não se constitui como tais.

Um primeiro critério que se vislumbra é o da carência, ou seja, de que as necessidades são graduadas de acordo com as carências que os contribuintes possuem de valores para atingir os seus objetivos de vida. Essa noção, no entanto, não é um critério plausível para eleger valores primários, por duas razões: uma porque é possível, e até comum, que a pessoa eleja para alcançar seus objetivos o suprimento de alguma carência supérflua, imprescindível tão-somente para realizar um prazer imediato e momentâneo, mas prescindível ao conjunto de sua vida; outra porque existe o que se pode chamar de problema do valor dos direitos, de modo que mesmo que os direitos fundamentais considerados mínimos sejam ofertados a todos, é indubitável que alguns indivíduos tenham mais condições – maior acesso aos meios necessários – para atingir os seus objetivos, enquanto outros não tenham tal sorte<sup>14</sup>. Portanto, as necessidades não podem ser graduadas de acordo com as

---

<sup>11</sup>Neste mesmo sentido, ver: COSTA, Regina Helena, cit (n. 2), p. 65.

<sup>12</sup>AÑÓN ROIG, María José, *Necesidades, razones, derechos*, en *Doxa*, 7 (1990), pp. 60-61.

<sup>13</sup>WALZER, Michael, *Esferas da justiça*, uma defesa do pluralismo e da igualdade (Trad. Jussara Simões, São Paulo, Martins Fontes, 2003), p. 88.

<sup>14</sup>RAWLS, John, *Uma teoria da justiça* (Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves, 2ª edição, São Paulo, Martins Fontes, 2002), pp. 221-222; AÑÓN ROIG, María José, *Necesidades y derechos. Un ensayo de fundamentación* (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994), pp. 28-29; NINO, Carlos Santiago, *Autonomía e necesidades básicas*, en *Doxa*, 7 (1990), p. 24.

carências individuais, devendo, pois, buscar-se outro critério que permita uma graduação mais genérica e objetiva, sem que haja a incidência de quaisquer desejos, interesses ou condições particulares, adotando-se como necessidades básicas as que são deveras imprescindíveis para a persecução de um plano de vida baseado no atendimento de níveis mínimos de dignidade<sup>15</sup>.

Um critério interessante é o que classifica as necessidades segundo os bens sejam essenciais, importantes e supérfluos, distinguindo-se quanto à sua interferência na eficácia dos direitos fundamentais e do próprio sistema jurídico em si. Cassiano Menke escreve que os bens essenciais são aqueles que devem sempre ser protegidos, a fim de que os direitos fundamentais sejam eficazes, conferindo a seus titulares um mínimo sem o qual não poderiam viver dignamente, enquanto que os não-essenciais se dividem em importantes e supérfluos, na medida em que ampliem a eficácia mínima dos direitos e lhes expandam seu conteúdo (bens importantes) ou em que não interfiram em nada sobre a eficácia mínima dos direitos (bens supérfluos)<sup>16</sup>. Neste sentido, se a disponibilidade econômica manifestada pelo contribuinte cinge-se à possibilidade de aquisição dos bens essenciais, é de se concluir que ele não tem condição de contribuir para o sustento do Estado e financiamento da sociedade. Entretanto, se essa disponibilidade se estender para uma possível aquisição de bens importantes, será preciso observar se a presença desses bens que potencializam a eficácia de seus direitos é dispensável ou não, caso seja, poderá integrar a base de cálculo tributável, caso não seja, por se aproximar dos bens essenciais, não poderá fazer parte da base de cálculo sujeita à tributação. Por fim, no caso dos bens supérfluos, o que se pode dizer é que, havendo a manifestação de riqueza para a sua aquisição, mesmo que o contribuinte não tenha, na prática, capacidade econômica de fazê-la, haverá a incidência da carga tributária, uma vez que ao Estado não é dado interferir na vida do contribuinte para controlar como ele deve empregar as suas riquezas.

Portanto, quando o constituinte estabelece, no artigo 7, IV, da CF/88, um catálogo de bens que considera essenciais para uma vida minimamente digna, a conclusão que se pode ter é de que o contribuinte deva investir suas riquezas prioritariamente na aquisição desses bens, e de que se não investir neles, mas em outros considerados supérfluos, terá escolhido suportar o ônus representado pela incidência de uma determinada carga tributária sobre sua manifestação de riqueza. É claro que essa incidência não poderá, sob pena de ter efeitos confiscatórios, recair sobre aquela riqueza efetivamente destinada

---

<sup>15</sup> RAWLS, John, cit (n. 14), pp. 97-98; ZIMMERLING, Ruth, *Necesidades básicas y relativismo moral*, en *Doxa*, 7 (1990), p. 41.

<sup>16</sup> MENKE, Cassiano, *A proibição aos efeitos de confisco no Direito tributário* (São Paulo, Malheiros, 2008), p. 53.

à aquisição dos bens essenciais, ou mesmo à aquisição de bens importantes para conferir maior eficácia aos essenciais.

#### IV. DISTINÇÃO ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA

Esclarecido esse ponto, há que se pesquisar a diferença existente entre as expressões capacidade contributiva e capacidade econômica, já que, apesar de o constituinte originário ter se utilizado da segunda, os juristas, em peso (senão todos), ao se referirem ao critério usam a primeira expressão. Ives Gandra da Silva Martins afirma que as expressões são distintas, embora se refiram à capacidade do contribuinte de pagar tributos. Escreve o jurista que a “capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”, enquanto que a “capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder<sup>17</sup>”. Verifica-se por aí que aqueles que têm capacidade contributiva são os contribuintes, assim considerados por previsão legal, devendo-se auferir sua capacidade econômica, a fim de verificar se realmente possuem aptidão para contribuir com os gastos estatais e com o financiamento da sociedade. Disso se tem que: *i*) ter capacidade econômica não quer dizer necessariamente ter capacidade contributiva, já que pode inexistir previsão legal neste sentido; *ii*) ter capacidade contributiva não significa ter capacidade econômica que resulte em aptidão para contribuir, já que as leis são abstratas e gerais, não revelando a situação pessoal de cada contribuinte. Nisso, se o indivíduo tiver capacidade econômica e capacidade de contribuir para a manutenção dos gastos, então ele deverá pagar tributos na medida de sua possibilidade, isso é o que se extrai do § 1 do artigo 145 da CF/88.

A capacidade de contribuir, como é intuitivo, nada mais é que a capacidade tributária passiva, ou seja, aquele que a possui é o sujeito passivo da relação de direito tributário e está, portanto, obrigado a pagar o tributo instituído, mesmo que não tenha interesse em fazê-lo. No entanto, também é preciso observar o critério material estabelecido pelo legislador com base nas limitações constitucionais impostas, isto é, cabe pesquisar qual o comportamento eleito pelo legislador que, se praticado, tem aptidão para demonstrar uma disponibilidade de riqueza que sofrerá a incidência do tributo. Portanto, quando o legislador estabelece um determinado critério material, não há

---

<sup>17</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, cit (n. 10), p. 86.

falta de interesse do contribuinte em relação a um comportamento próprio que possa afastar a aplicação da lei.

O que pode haver é uma inaptidão para contribuir. E isso ocorrerá quando, apesar de a lei considerar o indivíduo como contribuinte (critério subjetivo passivo), ele não manifestar qualquer riqueza apta a ser tributada, ou seja, se não houver disponibilidade econômica para o pagamento de tributos. De outro modo, o indivíduo deve apresentar capacidade econômica de contribuir. Portanto, para verificar quem realmente tem capacidade contributiva, isto é, quem pode contribuir efetivamente para os gastos públicos, é preciso apurar a respectiva capacidade econômica. E esse levantamento vai ao encontro daquilo que o § 1 do artigo 145 da CF/88 estabelece. Ou seja, pelo preceito constitucional, mesmo que a lei defina o indivíduo como sujeito passivo de uma relação tributária, investindo-o de capacidade contributiva, se ele não apresentar capacidade econômica suficiente para arcar com determinado tributo, sem que haja o comprometimento de seu sustento e de sua família, este deverá ser graduado de acordo com tal capacidade. A individualização do imposto conforme a capacidade econômica segue, pois, esta tendência.

## V. CAPACIDADE ECONÔMICA E PROGRESSIVIDADE

A tendência, constitucionalmente estabelecida, é, portanto, a de que os impostos a serem pagos pelo contribuinte sejam graduados de acordo com a sua capacidade econômica. Assim, cumpre para que a seja respeitado o critério do § 1 do artigo 145 da CF/88, que os impostos sejam, quando possível, progressivos, isto é, que suas alíquotas sejam um fator diferenciador, elevando-se de acordo com o aumento da base de cálculo tributável<sup>18</sup>. A graduação a que se refere o dispositivo constitucional ao estabelecer o critério da capacidade econômica tem a ver exatamente com a progressividade<sup>19</sup>, que, por assim dizer, dosa o tributo conforme a riqueza manifestada pelo contribuinte.

Portanto, o critério da capacidade econômica se relaciona com a progressividade, e não com a proporcionalidade. A razão é simples: o conceito de proporcionalidade de que se têm utilizado os juristas não se relaciona com qualquer graduação. Ora, de acordo com os autores, a proporcionalidade consiste na aplicação de uma alíquota fixa (única) sobre uma base de cálculo tributável variável<sup>20</sup>. Se assim é, então não há qualquer graduação, já que

---

<sup>18</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Dicionário jurídico tributário* (6ª edição, São Paulo, Dialética, 2008), p. 260.

<sup>19</sup> Neste mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio, *Custo de Direito constitucional tributário* (24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2008), p. 88.

<sup>20</sup> BARRETO, Aires Fernandino, *Aplicação do princípio da progressividade*, em TÔ-



se houver, por exemplo, uma faixa tributável que varie de 10 a 100, e uma alíquota fixa de 10%, quem manifestar uma riqueza de 10 pagará 1 e quem manifestar uma riqueza de 100 pagará 10, o que demonstra a proporcionalidade, mas não a graduação em razão da capacidade econômica, afastando-se aquilo a que se chama de justiça tributária e atritando com o estabelecido no § 1 do artigo 145 da CF/88.

A proporcionalidade é, pois, exatamente o oposto da graduação, contrapondo-se ao critério da capacidade econômica, já que iguala pessoas que possuem capacidades econômicas distintas. Há, na doutrina, quem a denomine de progressividade simples, porque não considera as faixas excedentes da base de cálculo para aplicar a respectiva alíquota, e sim toda a base de cálculo tributável<sup>21</sup>. A nomenclatura não é muito feliz, já que não há qualquer progressividade (graduação). No entanto, o próprio § 1 do artigo 145 da CF/88 possibilita a proporcionalidade de impostos, desde que não haja a viabilidade de graduá-los.

O que o sistema parece vedar é a existência de um fator que estabelece um imposto fixo, isto é, aquele cuja alíquota é fixa e a base de cálculo é presumida e, assim, fixa. Isso não tem relação nem com a progressividade (alíquotas progressivas e base de cálculo variável) nem com a proporcionalidade (alíquota fixa e base de cálculo variável). A criação de impostos fixos é, portanto, plenamente inconstitucional, já que a fixação do montante de um imposto de modo invariável viola a capacidade econômica e pode até mesmo ter efeitos confiscatórios<sup>22</sup>.

Se o rótulo progressividade simples para se referir à proporcionalidade é infeliz, passa a ser inútil sua diferenciação com a progressividade graduada. Tem alguma utilidade a divisão, feita pela doutrina<sup>23</sup>, entre progressividade positiva (graduação progressiva) e progressividade negativa (graduação regressiva), com a seguinte distinção: há, respectivamente, uma variação ascendente ou descendente de alíquotas.

A graduação progressiva é, sem dúvida, a mais adotada. É o caso, por exemplo, do IR, que possui alíquotas diferentes para manifestações econômicas distintas. Os contribuintes são, nesses casos, tributados igualmente apenas se estiverem em situações equivalentes. Ora, assim não importa se a pessoa é proprietária ou possuidora deste ou daquele bem, nem como ele foi

---

RRES, Heleno Taveira (coordinador), *Justiça tributária. Primeiro Congresso Internacional de Direito Tributário* (São Paulo, Max Limonad - IBET, 1998), pp. 38-39; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, cit. (n. 18), p. 260.

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito, cit. (n. 5), p. 144.

<sup>22</sup> HOMEM DE SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro, *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais das limitações ao poder de tributa*, en. *Revista Tributária*, 89 (2009), p. 172.

<sup>23</sup> BALEIRO, Aliomar, cit. (n. 9), pp. 370-371.

adquirido, desde que por meio legal, ou que exerça uma ou outra profissão, o que importa é se o sujeito passivo tem reais condições econômicas de arcar com a exação e em que proporções isso pode ocorrer. De se ver o que tem entendido o STF sobre a matéria:

i) “*Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Remuneração de magistrados. Imposto de renda sobre a verba de representação. Isenção. Superveniência da promulgação da Constituição Federal de 1988. Isonomia tributária. Insubsistência do benefício. 1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti de seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1 do artigo 34 do ADCT-CF/88. Consequência: revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária*” (RE 236.881-RS, 2ª Turma, votação unânime, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 05.02.2002, DJ 26.04.2002).

ii) “*Ação direta de inconstitucionalidade. Lei Estadual 356/97, artigos 1 e 2. Tratamento fiscal diferenciado ao transporte escolar vinculado à cooperativa do Município. afronta ao princípio da igualdade e isonomia. Controle abstrato de constitucionalidade. Possibilidade. Cancelamento da multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Tratamento desigual a contribuintes que se encontram na mesma atividade econômica. Inconstitucionalidade. [...]. 2. Lei Estadual 356/97. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e do Distrito Federal. Benefício fiscal concedido exclusivamente àqueles filiados à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Inconstitucionalidade. A Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância dos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação*” (ADI 1.655-5-AP, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, votação unânime, julgado em 03.03.2004, DJ 02.04.2004).

iii) “*Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte – Lei Complementar 141/96. Isenção concedida aos membros do Ministério Público, inclusive os inativos, do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos. Quebra da igualdade de tratamento aos contribuintes. afronta ao disposto no artigo 150, inciso II, do Constituição do*

*Brasil. 1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil. [...]*” (ADI 3.260-7-RN, Plenário, votação unânime, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 29.03.2007, DJ 29.06.2007).

A graduação regressiva tem, por sua vez, a ver com dois outros critérios o da função social e o da seletividade.

No primeiro caso (função social), tem-se a progressividade-sanção, prevista no § 4, I, do artigo 153, da CF/88 (para imóveis rurais), e no § 1, I, do artigo 156 c/c o § 4, II, do artigo 142, ambos da CF/88 (para imóveis urbanos), em que há “uma linha descendente de que quanto menor o aproveitamento, maior a gravidade da exação<sup>24</sup>”. Assim, independente da capacidade econômica do contribuinte, se não houver o correto aproveitamento do imóvel, urbano ou rural, será aplicado um imposto mais grave.

No segundo caso (seletividade), trabalha-se com a regra de que quanto mais essencial o bem ou serviço, menor a alíquota do imposto, havendo uma graduação dos impostos para que seja preservada a capacidade econômica do contribuinte, o que não funciona, entretanto, muito bem, como lembra Aliomar Baleeiro em relação à regressividade do IPI e do ICMS sobre artigos essenciais à vida das pessoas, já que “retiram do total das despesas das famílias modestas fração proporcionalmente maior que de pessoas mais abonadas”, lembrando a Lei de Engels, segundo a qual “tanto menor é o salário quanto maior a parcela destinada à satisfação das necessidades fundamentais<sup>25</sup>”.

Portanto, a graduação regressiva tem uma função extrafiscal. Roque Antonio Carrazza explica que a extrafiscalidade consiste no uso de meios tributários, não para arrecadação, mas para disciplinar os possíveis comportamentos dos contribuintes que possam ir de encontro ou ao encontro do interesse público<sup>26</sup>.

## VI. O CRITÉRIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA E OUTROS TRIBUTOS

Vistas estas questões, cumpre esclarecer que o § 1 do artigo 145 da CF/88 fala apenas em impostos, o que leva a crer que a cobrança das outras espécies de tributos não segue o critério da capacidade econômica. Aliás, observa Regina Helena Costa, que o entendimento de que o critério da capacidade econômica se refira apenas aos impostos, enquanto que aos chamados tributos vinculados aplicam-se os critérios da remuneração (retributividade) ou do

<sup>24</sup> HOMEM DE SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro, cit. (n. 22), p. 175.

<sup>25</sup> BALEEIRO, Aliomar, cit. (n. 9), p. 371.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS* (9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2002), p. 322, nota 1.

benefício<sup>27</sup>. No entanto, assim como aponta Rodrigo Fonseca Alves de Andrade, como as outras espécies tributárias também servem para arcar com os gastos públicos e financiar a sociedade, também se lhes deve aplicar o critério da capacidade econômica, que é uma garantia fundamental do contribuinte<sup>28</sup>. Essa extensão decorre, sobretudo, dos princípios de justiça e de solidariedade (artigo 3, I, da CF/88) e do princípio do mínimo existencial, aplicados em conjunto, já que, em geral, cabe o pagamento de tributos tem um papel de solidariedade social – daí a referência ao financiamento da sociedade –, que não pode, contudo, resultar em redução do mínimo existencial da pessoa. Isto é, o limite da solidariedade é o mínimo existencial, o qual, no direito tributário, encarna no critério da capacidade econômica.

Observando-se a CF/88, encontram-se as previsões que permitem apontar a aplicação do referido critério a outras espécies tributárias que não os impostos. No caso das contribuições para a seguridade social, admite-se a sua aplicação, embora apenas para algumas delas. O § 9 do artigo 195 é que dá o tom: “em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado”, as contribuições sociais, pagas pelo empregador, pela empresa e pela entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditas à pessoa física que lhe preste serviços, sobre sua receita ou faturamento e sobre o lucro poderão ter suas alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas. Também há previsão constitucional no caso das taxas. Assim, assegura-se a todas as pessoas, independente do pagamento de taxas, “o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” e “a obtenção de certidões em repartições públicas, para a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (artigo 5, XXXIV, a e b, CF/88), bem como se assegura, sem pagamento de taxas judiciais, o acesso à justiça àqueles indivíduos que comprovarem insuficiência de recursos (artigo 5, LXXIV, CF/88). E, ainda, a desnecessidade do pagamento de taxas às pessoas que, na forma da lei, forem reconhecidamente pobres para o registro civil de nascimento e para a certidão de óbito (artigo 5, LXXVII, da CF/88).

Não havendo previsão constitucional, não há que se falar na referida extensão, a não ser que a inaplicabilidade do critério se configure como concessão de privilégios odiosos (caso em que violaria a limitação prevista no artigo 150, II, da CF/88) ou produza efeitos de confisco (hipótese em que violaria a limitação inserta no artigo 150, IV, da CF/88).

No caso das taxas, salvo nas situações excepcionadas pelo texto constitu-

---

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena, cit. (n. 2), p. 51.

<sup>28</sup> ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de, cit. (n. 1), p. 130.

cional, é clara a não aplicação do critério da capacidade contributiva, desde que respeitados os limites que a CF/88 estabelece. As taxas (artigo 145, II, da CF/88) são de dois tipos: *i*) taxas de poder de polícia, cobradas em razão do exercício desse poder, que se constitui como “a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público”, desde que feita legalmente e sem abuso ou desvio de poder (artigo 78, CTN); *ii*) taxas de serviços públicos específicos e divisíveis, cobradas pela prestação de serviços públicos específicos ou singulares (quando for possível destacá-los em unidades autônomas) e divisíveis (quando for possível cada usuário utilizá-lo separadamente), que possam ser utilizados, efetiva ou potencialmente, pelo sujeito passivo (artigo 79, CTN).

Taxas não se confundem com tarifas ou preços públicos, que não são tributos, e sim “receita originária decorrente da contraprestação por um bem, utilidade ou serviço numa relação de cunho negocial em que está presente a voluntariedade” no consumo<sup>29</sup>, além do que, “enquanto os preços (tarifas) são regidos pelo direito privado, as taxas obedecem ao regime jurídico público<sup>30</sup>”. Nisto, as taxas, ao contrário das tarifas, decorrem de serviços públicos de fruição compulsória, que são aqueles, como ensina Roque Antonio Carrazza, a que a lei pode obrigar os contribuintes a utilizar em virtude de “um valor ou interesse público prestigiado pela *Constituição*”, como ocorre, pois, com os “serviços públicos de vacinação, de coleta de esgotos, de coleta domiciliar de lixo, de fornecimento domiciliar de água potável”, já que a *Constituição* protege a saúde pública, e como não ocorre com os “serviços públicos de telefone, de gás, de conservação de estradas de rodagem”, já que não se pode compelir ninguém a ter telefone, a usar gás canalizado ou a viajar. Assim, conclui o jurista, “apenas a disponibilidade dos serviços públicos de utilização compulsória autoriza o legislador da pessoa política competente a exigir a taxa de serviço fruível<sup>31</sup>”.

Neste sentido, há que se concordar com Regina Helena Costa, quando esta explica que o contribuinte da taxa, “seja rico ou pobre, pagará o tributo na mesma proporção, consoante o serviço público oferecido ou a atividade de polícia desencadeada<sup>32</sup>”. Vale explicitar, o tributo será pago pelo utente

---

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro, *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência* (9ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), p. 35.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito constitucional tributário* (17ª edição, São Paulo, Malheiros, 1997), p. 319.

<sup>31</sup> *Ibid.*, pp. 530-531.

<sup>32</sup> COSTA, Regina Helena, cit. (n. 2), p. 56.

de acordo com o serviço público disponível para si ou pela atividade de polícia que receba.

Quanto à contribuição de melhoria, há que se notar a inexistência de previsão na CF/88 da aplicação do critério da capacidade econômica. Esta espécie tributária (artigo 145, III, CF/88) é definida como aquela que serve para custear obras públicas que proporcionem valorização imobiliária (artigo 81, CTN), isto é, trata-se de tributo que “visa a uma distribuição mais justa dos ônus decorrentes de determinadas obras públicas<sup>33</sup>”, que, apesar de realizadas em prol do interesse público, beneficiam, contudo, os particulares, mesmo que eles não tenham qualquer interesse nisso. Essa questão é interessantíssima, ante a possibilidade de o contribuinte não ter disponibilidade econômica para pagar tributos e houver uma valorização de seu imóvel em virtude de uma obra pública, sendo compelido, então, a se desfazer de sua propriedade para pagar o tributo. Visto assim, a contribuição teria efeito confiscatório, podendo-se, então, em decorrência da regra inserta no artigo 150, IV, da CF/88, arguir pela aplicação do critério da capacidade econômica. No entanto, ficaria violada a regra que proíbe conceder privilégios odiosos, já que se excluiria da tributação parte dos beneficiados. A solução que se vislumbra para isso é de que apenas quando o contribuinte manifestar riqueza suficiente que pague parte do ou todo o gravame, a sua parcela da contribuição de melhoria será adimplida.

## VII. NÃO-ATENDIMENTO DA CAPACIDADE ECONÔMICA

Por fim, não se pode olvidar que a não-observância ao critério da capacidade econômica do contribuinte, quando da cobrança de tributos, especialmente de impostos, possibilita que se recorra a medidas judiciais, já que poderá haver violação da regra de proibição aos efeitos de confisco, da regra de proibição aos privilégios odiosos, ou mesmo de ambas. Escreve, neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins que “se o nível da carga tributária for de tal ordem que o contribuinte esteja sujeito à transferência de renda e de bens para o Estado, prejudicando sua própria capacidade de subsistir ou de investir, estar-se-á, claramente, perante hipótese que caracteriza confisco<sup>34</sup>”.

De acordo com o autor citado, a medida judicial cabível seria o mandado de injunção, que, dado o seu caráter individual, “beneficia aquele que o impetra, demonstrando que, para seu caso particular, a *Constituição* está sendo violentada<sup>35</sup>”. De fato, o mandado de injunção parece, dentre as garantias

---

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro, cit (n. 29), p. 59.

<sup>34</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, cit. (n. 10), p. 88.

<sup>35</sup> *Ibíd.*, p. 89.

fundamentais judiciais, o instrumento mais idôneo para a defesa de direitos fundamentais, conforme se pode depreender da redação do artigo 5, LXXI, da CF/88: “conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais”. Neste sentido, seria possível pensar na impetração do mandado de segurança ao invés do mandado de injunção. Todavia, esclarece Roque Antonio Carrazza que “os direitos expressamente apontados na Constituição ou que não dependem de norma infraconstitucional para poderem ser desfrutados, rendem ensejo à impetração de mandado de segurança, não de mandado de injunção”, enquanto que o “mandado de injunção só cabe diante de norma constitucional que dependa da edição de norma regulamentadora (infraconstitucional, portanto), para produzir seus efeitos<sup>36</sup>”.

Portanto, o Estado deve editar leis que, dentro dos parâmetros constitucionais, permitam que a administração tributária identifique o grau de capacidade econômica do contribuinte, de acordo com o que estabelece o § 1 do artigo 145 da CF/88. Não havendo a previsão de normas com esse sentido apurador, caberá o mandado de injunção. Por outra, havendo tais normas, o caso será de impetração de mandado de segurança.

[Recibido el 29 de julio y aprobado el 23 de septiembre de 2010].

## BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de, *O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos*, em *Revista de Informação Legislativa*, 149 (2001).
- AÑÓN ROIG, María José, *Necesidades y derechos. Un ensayo de fundamentación* (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994).
- AÑÓN ROIG, María José, *Necesidades, razones, derechos*, em *Doxa*, 7 (1990).
- BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (5ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1977).
- BARRETO, Aires Fernandino, *Aplicação do princípio da progressividade*, em TÔRRES, Heleno Taveira (coordinador), *Justiça tributária. Primeiro Congresso Internacional de Direito Tributário* (São Paulo, Max Limonad - IBET, 1998).
- CALIENDO, Paulo, *Direito tributário e análise econômica do direito, uma visão crítica* (Rio de Janeiro, Elsevier, 2009).
- CARRAZZA, Roque Antonio, *Ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção*, em *Justitia*, 55 (1993) 163.
- CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito constitucional tributário* (17ª edição, São Paulo, Malheiros, 1997).

---

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção*, em *Justitia*, 55 (1993) 163, p. 46.

- CARRAZZA, Roque Antonio, *Custo de Direito constitucional tributário* (24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2008).
- CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS* (9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2002).
- COSTA, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (2ª edição, São Paulo, Malheiros, 1996).
- HOMEM DE SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro, *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais das limitações ao poder de tributa*, en. *Revista Tributária*, 89 (2009).
- HOMEM DE SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro, *Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais*, en *Constituição, Economia e Desenvolvimento. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, 1 (Curitiba, 2009).
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Dicionário jurídico tributário* (6ª edição, São Paulo, Dialética, 2008).
- MACHADO, Hugo de Brito, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* (5ª edição, São Paulo, Dialética, 2004).
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Capacidade contributiva, igualdade e justiça*, en *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, 2 (2003).
- MEIRELLES, José Ricardo, *O princípio da capacidade contributiva*, en *Revista de Informação Legislativa*, 136 (1997).
- MENKE, Cassiano, *A proibição aos efeitos de confisco no Direito tributário* (São Paulo, Malheiros, 2008).
- NINO, Carlos Santiago, *Autonomia e necesidades básicas*, en *Doxa*, 7 (1990).
- PAULSEN, Leandro, *Direito tributário. Constituição e Código Tributário á luz da doutrina e da jurisprudência* (9ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007).
- RAWLS, John., *Uma teoria da justiça* (Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves, 2ª edição, São Paulo, Martins Fontes, 2002).
- TÓRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e Direito privado, autonomia privada, simulação, elusão tributária* (São Paulo, RT, 2003).
- WALZER, Michael, *Esferas da justiça, uma defesa do pluralismo e da igualdade* (Trad. Jussara Simões, São Paulo, Martins Fontes, 2003).
- ZIMMERLING, Ruth, *Necesidades básicas y relativismo moral*, en *Doxa*, 7 (1990).