

# A concretização da justa tributação pela capacidade contributiva

Andrea Nárriman Cezne  
Marina Furlan

## RESUMO

O presente trabalho está inserido no campo de estudo do direito tributário e do direito constitucional. São trabalhados princípios inseridos na área dos direitos fundamentais do contribuinte, especificamente a capacidade contributiva e a igualdade tributária. Discute-se a utilização de critérios para fundamentar a justa tributação, através da análise do princípio da capacidade contributiva. O princípio demonstra-se adequado para encontrar o ponto de equilíbrio entre o pagamento de tributos e a capacidade econômica que cada indivíduo possui. A análise realizada é especificamente doutrinária e jurisprudencial. Trata-se dos elementos que compõe a aplicação da disposição constitucional inserta no art. 145, § 1º da CF/88. Pode-se verificar que são possíveis várias definições do princípio da capacidade contributiva, ressaltando-se alguns elementos comuns entre esses conceitos. Há princípios e garantias que se relacionam diretamente com a capacidade contributiva, como a solidariedade e a justiça fiscal. Por fim, observa-se a dificuldade de aplicação do princípio da capacidade contributiva conjuntamente com a justiça tributária no sistema tributário brasileiro e a necessidade de sua plena efetivação.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva. Sistema tributário. Direitos fundamentais. Igualdade. Solidariedade.

## The fair tax law achievement through contributive capacity

### ABSTRACT

The present paper inserts in tax law and constitutional law area. Principles which are worked here include fundamental rights of taxpayers, specific contributive capacity and tax equality. We discuss the using of standards to make a fair tax policy through contributive capacity principle. The principle shows appropriate to find the balance point between tax paying and the economic capacity which each individual owns. The analysis made is specific doctrine and jurisprudence. We studies the elements that composes the application of the Constitutional precept inserted in the article 145, § 1º of CF/88. We verify that several definitions are possible to the contributive capacity principle, emphasizing some common elements among these concepts. There are principles and guaranties that relates directly to contributive capacity as solidarity and tax fairness. At the end, we can see the difficulty of applying the contributive capacity principle conjunctly to tax fairness in tax law Brazilian system and its plain effective application necessity.

**Keywords:** Contributive capacity. Tax system. Fundamental rights. Equality. Solidarity.

---

**Andrea Nárriman Cezne** é Doutora (UFRGS). Professora da UNIFRA (Santa Maria-RS) e do PPGDIR e do Curso de Direito da ULBRA Canoas. E-mail: ancezne@gmail.com

**Marina Furlan** é advogada. Mestranda em Direito (PPGDIR – ULBRA Canoas). Professora do Centro Universitário FEEVALE. E-mail: marina@lucini.com.br

# 1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário é movido pela cobrança de tributos por um lado, e do outro, pela busca da justa tributação, levando em consideração as diferenças presentes na sociedade. Nesse sentido, pode-se afirmar que o aumento da carga tributária, sem a efetiva observância da capacidade contributiva do cidadão-contribuinte, cria uma situação de oposição de interesses.

Para discutir o desenvolvimento de um caminho para a solução desse dilema, será estudada a idéia de justiça fiscal, dentro do sistema tributário brasileiro, especialmente trazendo para o contexto de criação da Constituição Federal de 1988.

Dentro dessa lógica, é necessário definir de que forma a tributação possa ser justa, num cenário de desigualdades sociais? Nesse sentido, a efetivação da disposição inserta no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que reinsere o princípio da capacidade contributiva em nosso texto constitucional, pode ser a resposta a esse questionamento.

Assim, serão buscados elementos para o desenvolvimento da idéia de igualdade entre os indivíduos, que pode ser considerado o pressuposto para a aplicação da capacidade contributiva.

Por fim, faz-se uma correlação entre a justiça tributária e utilização do princípio da capacidade contributiva, fazendo uma análise do art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988.

## 2 A APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO REFERENCIAL PARA A JUSTA COBRANÇA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

### 2.1 O sistema tributário e a justiça

O Estado, para financiamento de seus objetivos, necessita da cobrança de tributos. Contudo, a maioria da população entende que a exigência de tributos representa uma injusta apropriação da renda, sem falar que a impressão que se tem é que o administrador público sempre é um mau gestor das receitas arrecadadas (SCAFF, 2006, p.100). Contudo, Sacha Calmon, ao definir a competência tributária prevista na Constituição Federal, afirma

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. (COELHO, 2003, p.37)

Sabe-se que definir o ponto de equilíbrio entre a cobrança de tributos e a proteção individual do contribuinte é um tema que há muito traz discussões, mas como assevera Casalta Nabais: “É o estado fiscal que paga a conta do estado social” (NABAIS, 2004, p.191). Desta forma, ressaltam Murphy e Nagel (2005, p.16), há muito se reconhece que o sistema tributário tem de levar em consideração a moralidade política ou justiça. Todo aquele que defende um sistema tributário que seja simplesmente “o melhor para o crescimento econômico” ou “o mais eficiente” tem de fornecer não somente uma explicação de por que o sistema de sua predileção tem essas virtudes, mas também um argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento ou da eficiência sem que se levem em conta outros valores sociais.

Sidou resalta que essas considerações já aparecem de forma inicial em Adam Smith, que ao expor seus quatro princípios para a tributação – equidade, certeza, conveniência e economia – agregava a idéia de que os cidadãos deviam pagar impostos proporcionalmente a suas possibilidades (SIDOU, 1978). Assim, o Estado deve criar normas tributárias com finalidade financeira (de arrecadação), mas garantida a justiça fiscal, através de normas com finalidade social, diante das necessidades de amparo à sociedade (ZILVETI, 2004, p.125).

Mas definir justiça tributária é uma questão bastante complexa, dentro do quadro de diferenças sociais em que se vive. Contudo, a Constituição brasileira expressamente prevê a necessidade de promoção do equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País, por meio de intervenção no domínio privado, fazendo uso da tributação para esse fim, conforme previsto no art. 151, inciso I. Ou seja, o dispositivo indicado concretiza o sentido de justiça tributária para equilibrar, no campo social, as desigualdades regionais.

Pode-se observar aí, uma aplicação concreta que a constituição faz sobre o tema da isonomia tributária. A permissão de diferenças somente se dá mediante justificações valorativas, tanto em relação ao tratamento tributário de diferentes regiões, como no caso do tratamento tributário de diferentes contribuintes (expressamente previsto no art. 150, inciso II, da CF/88). O ônus argumentativo aumenta à medida que se abrem diferenciações.

Referida concepção de justiça social, que deve ser aplicada no tocante à diminuir as desigualdades, decorre do modelo de Estado adotado pela Constituição Federal de 1988, qual seja, o Estado Democrático de Direito. Segundo Yamashita

Em outras palavras, o adjetivo ‘democrático’ explicita no próprio princípio constitucional do Estado de Direito material (art. 1º, ‘caput’ da CF/88) onde está o princípio do Estado Social, verdadeira norma jurídica em prol da solidariedade. (YAMASHITA, 2005, p.347)

Em outras palavras, pode-se afirmar que o Estado ‘Democrático’ de Direito consiste no princípio do Estado de Direito temperado pelo princípio do Estado Social, o que se pode notar ao longo de toda a Constituição Federal, e inclusive, já em seu preâmbulo.

Assim, tomando essas considerações sobre Sistema Tributário, Estado Democrático de Direito e Justiça, será feita uma análise de como o princípio da capacidade contributiva poderá ser utilizado para proporcionar a igualdade material tributária.

## 2.2 A capacidade contributiva como uma idéia igualitária

Trabalhar com um conceito sobre o sistema jurídico tributário exige uma reflexão própria sobre seu contexto específico. A igualdade na tributação, de acordo com Tipke:

(...) deve ser entendida em primeiro lugar como generalidade ou universalidade da tributação. Em outras palavras: que todos os indivíduos 'tributariamente' capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa; que devem ser tributados as unidades econômicas sem consideração de sua forma jurídica; que, ademais, também para determinados grupos de poder do Estado (como deputados, funcionalismo, clero, nobreza, etc.) não deve haver nenhum privilégio. (TIPKE, 1984, p.518)

É antiga a idéia de que a justiça e a igualdade apresentam uma profunda ligação. Avelino ressalta conhecida afirmação de Aristóteles (*então se o que é injusto é desigual, o que é justo é igual*) em que já se dispunha como sinônimos a justiça e a igualdade (AVELINO, 2005, p.252). Embora teoricamente clara, pode-se questionar quais os reflexos do preceito no sistema jurídico. Desta forma, deve-se verificar qual o conteúdo do preceito, no sentido de sua aplicabilidade. Kelsen contrapõe-se a esta fórmula, questionando-a, exigindo ponderação sobre o significado prático do conceito:

Além disso, com todo o direito, interpretará o princípio da igualdade no sentido de que somente iguais devem ser tratados igualmente. Isso significa, contudo, que a questão decisiva – o que é igual? – não é respondida através do sistema denominado princípio da igualdade. Portanto, toda e qualquer diferença poderá ser considerada essencial no tratamento dos subordinados à lei por uma ordem jurídica positiva e ser, por isso, a base de um tratamento diferenciado, sem que, com isso, essa ordem jurídica entre em contradição com o princípio da igualdade (KELSEN, 2001, p.15).

Já John Rawls (RAWLS, 2000, p.14), ao analisar os critérios de justiça, parte do princípio que todos os cidadãos são livres e moralmente iguais (abstratamente considerados). Com efeito, ele concluirá que as desigualdades somente devem existir desde que melhorem a condição dos menos favorecidos, providenciando que tais desigualdades sejam consistentes com a liberdade e as justas oportunidades:

Se a base tributária é a renda obtida de fato, a equidade de se cobrar mais imposto dos que tem mais renda pode ser defendida por um raciocínio simples: os que têm mais dinheiro têm mais capacidade de contribuir. Embora pareça perfeitamente plausível, essa idéia não deixa de ser ambígua. Há pelo menos dois sentidos diferentes segundo os quais se pode dizer que o rico tem mais capacidade contributiva que o pobre.

De acordo com o princípio da igualdade de sacrifícios, o justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda do bem-estar – ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos (MURPHY e NAGEL, 2005, p.34)

Na obra de Dworkin (2001) percebe-se a eleição da igualdade como princípio jurídico fundamental, que conduz à possibilidade de equilíbrio entre os direitos e a justiça, entre a igual distribuição de bens e o direito a igual tratamento quanto às decisões políticas sobre tais bens. Essa discussão desenvolveu-se na jurisprudência da Suprema Corte Argentina, analisando-se o contexto da igualdade tributária. A orientação da Suprema Corte ficou assim resumida:

1 A igualdade perante a lei consiste em dever a lei ser igual para todos aqueles que se encontrem em situações idênticas e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam, a favor de um, aquilo que é imposto a outros em idênticas circunstâncias.

2 A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda a discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto equitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo. (UCKMAR, 1999, p.68.)

Mas a fórmula da capacidade contributiva tem significado mais elevado e importante, na medida em que reafirma *o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos, diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade* (UCKMAR, 1999, p.84). Segundo a Corte Constitucional italiana, a previsão contida no art. 53 constitui pressuposto para aplicar a mesma imposição tributária perante a mesma manifestação da capacidade contributiva. Desta forma, da violação desta estrutura decorre declaração de inconstitucionalidade

a) inconstitucionais as normas que, para fins do imposto sobre a renda das pessoas físicas (d.p.r.n. 597, de 29.9.73), sancionavam a assim chamada cumulação de rendimentos dos cônjuges que não sejam legalmente e efetivamente separados (decisão 179, de 14.7.1976);

b) inconstitucionais as normas que, para fins de imposto comunal sobre acréscimos de valor dos imóveis (d.p.r. n. 643, de 26.10.1972), apesar de sujeitar o tributo aumentos de valor formados em longos períodos de tempo (até mesmo dezessete anos ou mais), ‘não previam correções adequadas à diversidade dos períodos de

formação e isto para o fim de obviar as conseqüências nitidamente iníquas que, no longo período, decorreriam de uma mais ampla variação do parâmetro monetário” (decisão n. 126, de 8.11.1979);

c) inconstitucionais as normas que, para fins de imposto local sobre rendimentos (d.p r. n. 599, de 29.9.1973), excluíaam do tributo somente os rendimentos de trabalho assalariado e não também os rendimentos de trabalho autônomo, não equiparáveis a rendimentos de empresa (decisão n. 42, de 26.3.1980). (UCKMAR, 1999, p.86)

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar limitações à opção pela tributação pelo SIMPLES, analisou a questão da razoabilidade da discriminação, conforme voto do Ministro Maurício Correa, no seguinte trecho:

Conseqüentemente, a exclusão do “Simples”, da abrangência dessas sociedades civis, não caracteriza discriminação arbitrária, porque obedece critérios razoáveis adotados com o propósito de compatibilizá-los com o enunciado constitucional.

Não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária – e esse é o caráter da Lei nº 9.317/96 – pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria.

A razoabilidade da Lei nº 9.317/96 consiste em beneficiar as pessoas que não possuem habilitação profissional exigida por lei, seguramente, as de menor capacidade contributiva e sem estrutura bastante para atender a complexidade burocrática comum aos empresários de maior porte e aos profissionais liberais.

Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também à norma contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo.

(Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.643-1/DF. Relator: Min. Maurício Correa. Diário da Justiça, 14 mar. 2003. Grifo nosso)

Logo, proibir que o sistema tributário seja usado como meio de discriminação injusta é diferente de proibir indistintamente que os que ganham o mesmo paguem impostos desiguais, desde que os critérios utilizados sejam fundados em características tais como a renda, o patrimônio, e as atividades econômicas do contribuinte, que demonstre a existência de diferenciação.

## 2.3 A aplicação da capacidade contributiva para a busca da justa tributação

Tratando-se de um princípio, cuja carga valorativa é inegável, as discussões em torno do seu sentido nos remetem inevitavelmente à questão da justiça e a relação desta com o direito (FERRAZ JÚNIOR, 1990, p.53-54):

É claro que a noção de capacidade contributiva é muito vaga e foi interpretada de diferentes maneiras. Eis uma das primeiras ambigüidades: acaso ela se refere à capacidade das pessoas de pagar impostos em vista de sua situação econômica atual – dadas as decisões que tomaram em sua vida – e a renda e a riqueza que agora possuem? Ou se refere à capacidade contributiva em vista das decisões que poderiam tomar e, portanto, da renda e da riqueza possivelmente maiores que teriam a capacidade de obter? (MURPHY e NAGEL, 2005, p.29)

Historicamente no Brasil, o princípio da capacidade contributiva somente surge na Constituição Federal de 1946, art. 202, e estava assim escrito: *os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Em 1988, art. 145, § 1º, assim ficou previsto: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.* Ressalte-se a crítica de Tércio Sampaio Ferraz sobre a modificação do texto do princípio:

Ou seja, se na fórmula de 1946 era possível entender a norma que estabelecia a exigência de graduação dos tributos à capacidade contributiva como uma norma vinculante para o legislador, na fórmula de 1988, a norma passa a ter um caráter programático. [...] Na Constituição de 1946, a imposição do princípio da capacidade contributiva tinha sentido da justiça como: a cada um segundo suas obras. [...] Já na Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva tem o sentido do preceito material de justiça enquanto: a cada um conforme suas necessidades. Pressupõe-se, portanto, a liberdade positiva de cada um ver realizadas as condições de sua participação nos benefícios sociais, cabendo ao Estado a tarefa de proporcioná-las na medida do possível. (FERRAZ JÚNIOR, 1990, p.57)

Com a previsão da CF de 1946, o legislador ficava vinculado numa posição positivamente articulada, na medida em que não podia configurar-lhes sentidos e objetivos, os quais já estavam configurados pela Constituição. Por outro lado, na CF de 1988, a redação vincula negativamente o legislador, na medida em que este tem que articular o princípio com o interesse público, desde que não o faça em sentido oposto ao definido na Constituição. Nesse sentido, destaca-se a necessidade de vincular a interpretação atual um Estado visto como concretizador de políticas públicas e sociais.

Diferentes autores distinguem a capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa ou pessoal). A exemplo, definição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. [...] Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido. [...]

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. [...] A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. (FERRAZ JÚNIOR, 1990, p.693)

Várias definições sobre capacidade contributiva podem ser realizadas, sendo que alguns critérios podem ser considerados quase como unânimes. Na análise de Giardina e Ataliba (1988, p.154), observam-se os seguintes quesitos comuns entre várias definições:

- a) designar-se o destinatário legal tributário;
- b) estabelecerem-se os critérios para substituição e solidariedade;
- c) fixarem-se os fundamentos da repercussão tributária;
- d) determinar-se a natureza específica dos tributos;
- e) apurar-se o cunho extrafiscal de certos tributos;
- f) dessumirem-se critérios vinculantes para o legislador, na qualificação da base de cálculo;
- g) inferirem-se parâmetros para o legislador estabelecer as alíquotas; e
- h) evidentemente, apurar-se a inconstitucionalidade do tributo com hipótese vazia, sem substância econômica.

Pode-se afirmar que a capacidade contributiva está intrinsecamente relacionada com a necessária solidariedade que deve nortear uma sociedade. Por essa razão, autores como Moschetti sustentam que a solidariedade e a capacidade contributiva são dois aspectos de uma mesma realidade:

A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. (MOSCHETTI, 1993, p.6)

Ao comentar o art. 53 da Constituição Italiana, que versa sobre a capacidade contributiva, Enrico de Mita afirma que



Ora, a Constituição estabelece dois limites ao poder de tributar: a) um caráter substancial, estabelecido pelo art. 53, que, afirmando que ‘todos estão obrigados a participar das despesas públicas na proporção de sua capacidade contributiva’, estabelece o fundamento e o limite da atividade impositiva, no sentido de que, por um lado, não pode haver tributação sem capacidade contributiva e, por outro lado, não se pode exigir de um indivíduo uma contribuição superior ao que é admissível razoavelmente por sua capacidade contributiva [...]. (MITA, 2005, p.223)

Mas a capacidade contributiva não se esgota na solidariedade, senão que se justifica também pela consideração do benefício na acepção de que o pagamento do tributo não deve ser exigido sem a contrapartida do Estado, em termos genéricos, pela garantia dos direitos fundamentais e sociais (MITA, 2005). É preciso não se perder de vista o mercado e o equilíbrio entre ofertas do poder público e das empresas privadas e do tamanho do Estado (TORRES, 1998). Já Moschetti, no seu livro “Il principio di capacita contributiva”, faz uma co-relação entre o dever fundamental de pagar tributos, e o princípio da capacidade contributiva como limite a este dever

O princípio da capacidade contributiva exprime uma exigência de justiça fiscal que é preciso harmonizar com os valores constitucionais. Antes de qualquer outra coisa, visto que o art. 53 da Constituição, exprime um particular dever de coletividade (“Todos estão obrigados”), isso ingressa no âmbito dos ‘deveres inderrogáveis de solidariedade’, previstos com disposição geral no art. 2º da Constituição. [...]

O dever tributário pode muito bem ser qualificado como dever de solidariedade econômica que contribui diretamente para o bem-estar econômico da coletividade e, indiretamente, também para o social e político. (MOSCHETTI apud MITA, 2005, p.229)

A questão principal, para aplicação do princípio da capacidade contributiva, na busca por uma justa tributação, é como o legislador deve definir as hipóteses de incidência tributária. Giardino e Ataliba (1988, p.142), citando Ferreiro Lapatza, afirmam *que é preciso distinguir claramente entre ‘pressuposto de fato’ ou, mais precisamente, seu aspecto objetivo, e ‘objeto’ do tributo.*

O resultado desta tentativa de identificar a capacidade contributiva como nexo de causalidade para o nascimento da obrigação tributária desemboca necessariamente no conceito de renda e sua manifestação, como reconhecem alguns autores. Assim, os índices diretos, como a posse de bens e a percepção de rendas têm mais identidade com o conceito de capacidade contributiva, enquanto a circulação de bens e consumo de riquezas seriam apenas manifestações parciais de capacidade contributiva (ZILVETI, 1998). Neste tópico, decisão do STF:

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Art. 3o, da Lei no 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. 3. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. 4. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei no 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente. **(ADI 453/DF. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 30/08/2006. Tribunal Pleno. Grifo nosso)**

Na visão hodierna, a consideração econômica serve para permitir afetar igualmente as capacidades contributivas iguais, e nesse sentido, serve o princípio da igualdade. Klaus Vogel conceitua esse argumento de justiça incluído no princípio da capacidade contributiva como a tarefa de distribuir a carga tributária entre os cidadãos de modo justo (LEHNER, 1998). Na decisão abaixo, foi analisada a questão da igualdade e da capacidade contributiva, entre empresas optantes pelo lucro real e presumido, no tocante às contribuições para o PIS/COFINS

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos implicam violação a princípios constitucionais.

Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o faturamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%). Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Daí a elevação da alíquota associada à possibilidade de apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido. No caso específico da Autora, que tem por objetivo social principal a prestação de serviços, a submissão ao novo regime não-cumulativo implicou um aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da COFINS. Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos. O acréscimo do ônus tributário, não corresponde a aumento da capacidade contributiva da Autora, que não teve alteração.

Implica, ainda, tratamento relativamente aos demais contribuintes, sujeitos ou ao regime comum ou ao regime não-cumulativo em atividade econômica em que a apuração de créditos é significativa.

O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação, comprometendo a própria função do regime não-cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à razoabilidade. Por fim, também cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo. Direito da Autora de permanecer recolhendo as contribuições pelo regime comum (cumulativo) relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior. (Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8/RS. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Segunda Turma. Relator: Juiz Leandro Paulsen. Publicação: 26/4/2007)

No caso em discussão, o relator entendeu que a diferenciação na tributação entre as empresas optantes pelo lucro real e pelo lucro presumido, no tocante ao pagamento das contribuições para o PIS/COFINS, não ofendia o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Do voto do relator, Juiz Leandro Paulsen, ressalta-se alguns pontos específicos. A questão da isonomia entre contribuintes é analisada tendo em vista as diferenciações entre situações fáticas diversas. Neste sentido, verifica que a opção por regimes tributários diferentes pode ser vista como distinção suficiente para aplicação de alíquotas diversas. Conclui o relator que não estaria afrontado o princípio da capacidade contributiva tendo em vista dois principais argumentos: a aplicação de determinado regime jurídico seria decorrente de opção do próprio contribuinte por regime de tributação. Também se destaca a falta de prova de que havia ônus demasiado para a autora da ação, inviabilizando o exercício da atividade.

Impondo-se uma diferenciação humanamente justa, o princípio da igualdade, na sua forma relevante para o direito tributário da capacidade contributiva não se volta apenas ao legislador, mas também ao intérprete da lei. Desta forma, encontram-se aqui 'fundamentos de peso' nas premissas que devem guiar sua interpretação das normas com finalidades arrecadatórias (LEHNER, 1998).

Nesse sentido, pode-se dizer que o Imposto de Renda é o que mais fica vinculado a esse fundamento de peso, para qualificar a capacidade contributiva de cada um, cabendo ao aplicador da lei ter consciência do limite que a cobrança tributária pode alcançar. Conforme Ávila,

O conceito de renda é construído a partir do postulado da coerência substancial. Desse postulado decorre o dever de analisar, de um lado, os princípios constitucionais fundamentais na sua concretização tributária (o princípio da igualdade, art. 5º, caput, e art. 150, II, a inviolabilidade da dignidade humana, o art. 1º, os direitos fundamentais de liberdade, o art. 1º, art. 5º, caput e incisos II, XXII, XXIII, e art. 150) e, de outro lado, os princípios gerais tributários previstos no Sistema Tributário Nacional (pessoalização dos tributos e capacidade contributiva, art. 145,

§ 1º) e aqueles aplicáveis ao imposto sobre a renda (generalidade, universalidade e progressividade). O conceito de renda, apesar de não expressamente instituído, decorre de uma conexão entre direitos fundamentais, princípios constitucionais fundamentais e gerais e regras de competência. (ÁVILA, 2004, p.366)

Assim, o princípio postula que a hipótese de incidência revele ou signifique riqueza do contribuinte (ATALIBA e GIARDINO, 1988, p.155). Estruturando os elementos da capacidade contributiva, Nabais destaca os seguintes atributos para se ter clara a noção de capacidade contributiva:

[...] a capacidade contributiva abarca dois significados ou aspectos: por um lado, é vista como pressuposto, condição, fonte ou substrato da tributação e, por outro, como critério ou parâmetro da tributação. Como substrato ou pressuposto da tributação, a capacidade contributiva tem de basear-se na força ou potencialidade econômica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização da riqueza (ou do rendimento). [...] Como substrato da imposição, a capacidade representa o mínimo lógico exigível, que naturalmente não deixa de constituir um limite à arbitrariedade ou abuso do legislador fiscal, mas um limite que, por não ser expressão do princípio da capacidade contributiva enquanto critério ou parâmetro constitucional, não assume um papel autônomo no teste material dos impostos. (NABAIS, 2004, p.463)

Dessa forma, pode-se dizer que o Estado Democrático de Direito necessita da tributação para atender seus objetivos, sendo que a solidariedade fiscal fundamenta o dever fundamental de pagar tributos. Por outro lado, referido dever tem como limitação a capacidade contributiva de cada um, o que deve ser mensurado através de critérios de justiça, para evitar que ocorram desigualdades no âmbito horizontal do princípio. Por fim, a renda ainda pode ser considerada como o pressuposto que melhor diferencia entre si os contribuintes que tenham a mesma capacidade econômica.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva. Na fina observação de Tipke, *a justiça distributiva se concretiza como justiça contributiva* (citado por TORRES, 1998, p.185).

Logo, quando se fala em tributação, a forma de concretizar a justiça ainda é um desafio, na medida em que as necessidades estatais sempre são maiores do que as receitas obtidas mediante a cobrança de tributos. Além disso, sabe-se que a injustiça e a desigualdade ainda são fenômenos muito corriqueiros na sociedade, especialmente quando se fala em matéria fiscal, em países como o nosso, em desenvolvimento, considerando o Brasil como um dos campeões em desigualdade econômica e social.

Entretanto, o dever fundamental de pagar tributos está no mesmo patamar dos direitos fundamentais, inserido dentro de uma lógica social, e não individual. Assim, pagam-se tributos, mesmo que o resultado não seja recebido diretamente por cada um individualmente, mas sim pela sociedade como um todo, pelo vínculo de solidariedade.

Contudo, ainda existem várias dificuldades para conjugar a capacidade contributiva com a justiça tributária, especialmente porque há necessidade de uma interpretação mais aberta da previsão contida no art. 145, § 1º da CF/88.

A vinculação do legislador e do administrador no princípio da capacidade contributiva deve ser baseada não somente como horizonte, mas como efetivação dentro do campo tributário. Especialmente porque é necessário tornar a sociedade brasileira mais igual e justa, sob pena da tributação não concretizar sua função de diminuir as desigualdades sociais e regionais.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva. In: *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado – Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p.137-179.
- AVELINO, Pedro Buck. Princípio da solidariedade: Imbricações históricas e sua inserção na Constituição de 1988. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. v. 53. Ano 13, out./dez. 2005, p.227-269.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2004.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.643-1/DF. Relator: Min. Maurício Correa. *Diário da Justiça*, [S.l.], 14 mar. 2003.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 453-1/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes. Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais. Requerida: Comissão de Valores Mobiliários. *Diário da Justiça da União*, [S.l.], p.19, 16. mar. 2007.
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2004.71.08.010633-8/RS. Segunda Turma. Relator: Juiz Leandro Paulsen. Apelante: Top Service Serviços e Sistemas Ltda. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). *Diário do Estado da Justiça Federal*, 26. abr. 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- DERZI, Misabel. Pós-modernidade e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. N.º 100, jan. 2004, p.65-80.
- DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes. 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

KELSEN, Hans. *O que é Justiça? A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Trad. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 1998, p.143-154.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Trad. Roberto Ferraz. FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

MOSCHETTI, Francesco. *La Capacità Contributiva*, Padova: CEDAM, 1993.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Martins Fontes: São Paulo, 2005.

NABAIS. Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra. 2004.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro. In: *Direito, Estado e Democracia – Entre a (in)efetividade e o imaginário social*. Porto Alegre: Instituto Hermenêutica Jurídica, 2006, p.97-110.

SIDOU, J. M. Othon. *A Natureza social do tributo*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p.173-196.

UCKMAR, Victor. *Direito Constitucional Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

YAMASHITA, Douglas. Estado Democrático de Direito no Sistema Constitucional. In: *Princípios Constitucionais Fundamentais – Estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p.36-47.

\_\_\_\_\_. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.