

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA PELA LEI TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE CONTROLE JURISDICIONAL

Ariane Costa Guimarães¹

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é o país com o menor índice de retorno de bem-estar à sociedade, conforme *ranking* divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).² Isso significa que, apesar de não ter a maior ou estar entre as maiores cargas tributárias no mundo, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o gasto público gerado por meio da arrecadação de tributos não é devolvido à sociedade na mesma proporção da exação fiscal.

Outro estudo, dessa vez publicado pelo Ipea, revela que a carga tributária brasileira é, do ponto de vista econômico, regressiva, o que significa dizer que “o excesso de tributação sobre bens e serviços, de 18,8% do PIB [produto interno bruto], [é] maior do que em qualquer país da OCDE, onde a média é de 11,6% do PIB” (Gomes, 2015), sendo a camada mais pobre da sociedade brasileira a parte mais afetada.

Este contexto conflita com o princípio constitucional da capacidade contributiva, que encontra previsão no art. 145, § 1º da Constituição Federal (CF/1988), segundo o qual os impostos, sempre que possível, “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais”, além do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas desempenhadas.

A versão mais contemporânea do princípio permite a sua aplicação a outras espécies tributárias, bem como admite que seja considerado cogente, com observância obrigatória pelo legislador diante de qualquer exação. Este capítulo trata dessa nova perspectiva, que deverá ser guia para qualquer reforma tributária que se pretenda efetivar no Brasil.

1. Professora de direito tributário do Centro Universitário de Brasília (UnICEUB); e advogada do escritório Mattos Filho Advogados.

2. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/06/pelo-5-ano-brasil-e-ultimo-em-ranking-sobre-retorno-dos-impostos.html>>.

2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CF/1988

A regra geral tributária determina que a capacidade contributiva deve ser observada sempre que possível no Brasil. A padronização é, portanto, exceção a essa regra, uma vez que autoriza a tributação a partir de presunções (Ávila, 2015).

A CF/1988 propõe diversos instrumentos para conformar a imposição fiscal com os vetores da justa distribuição da renda e do patrimônio. No entanto, conforme afirma Tipke (2012, p. 46), “o Brasil pertence, todavia, àquele grupo de países em que a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem”.

Como a CF/1988 prevê a capacidade contributiva apenas para os impostos, a leitura literal do texto constitucional que faz esta previsão afasta a possibilidade de inseri-la como pano de fundo dos demais tributos, como taxas, contribuições de melhoria e contribuições. Para Domingues (2014), por exemplo, apesar de esses tributos não se sujeitarem ao princípio da capacidade contributiva, eles submetem-se ao princípio da igualdade, o qual contempla o sentido de capacidade contributiva que tem previsão constitucional expressa para os impostos.

No que diz respeito à aplicação da capacidade contributiva a outros tributos que não os impostos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) não é consistente em um sentido claro. Um dos mais recentes processos julgados, em que este conceito foi empregado, foi a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.697/2011, na qual realizou-se o cotejo da contribuição parafiscal de categorias profissionais: “a Lei nº 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física”.³ Outro caso relevante é o Recurso Extraordinário (RE) nº 598.572,⁴ em que o princípio da capacidade contributiva foi aplicado às contribuições previdenciárias majoradas para as instituições financeiras.

Utilizada em todos os tributos, há quem elenque a capacidade contributiva como a mais importante dos princípios da justiça tributária, na medida em que ela possibilita ao legislador a tributação da riqueza do cidadão de acordo com sua possibilidade econômica, além de representar o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação exercida sobre os direitos de propriedade e de livre exercício da profissão (Torres, 2003). A metodologia do emprego da tributação baseia-se, mais contemporaneamente, na capacidade contributiva em detrimento da equivalência. Pela ideia de equivalência, o tributo custeia os gastos públicos; já pela capacidade contributiva, tem-se a tributação ajustada à possibilidade econômica

3. Disponível em: <<http://agu.gov.br/page/download/index/id/8567317>>.

4. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000314462&base=baseAcordaos>>.

do indivíduo de custear o encargo tributário, considerado o custo deste indivíduo para o Estado, a partir de uma perspectiva individual.

A capacidade supramencionada embasa-se na predisposição econômica do contribuinte em assumir o encargo, para evitar que o pagamento do tributo implique impedi-lo de arcar com as despesas necessárias à subsistência. Como próprio de todo princípio, esta capacidade é indeterminada, mas conforme pontuado e lembrado por Tipke (2012), não é indeterminável. Se ela objetiva o estabelecimento de tributo que possa ser suportado pelo contribuinte, este princípio deve ser complementado pela igualdade no encargo, o que significa dizer o seguinte: o simples fato de um contribuinte ser capaz economicamente de assumir o encargo não legitima por si só a exação, devendo haver equalização a partir de exigência similar em relação aos demais contribuintes que se encontrem em situação semelhante.

No Estado democrático de direito, na opinião de Gruppenmacher (2004), só é admissível que incida tributação sobre as manifestações de capacidade contributiva do cidadão, de modo a preservar seus direitos fundamentais de acesso a bens de consumo para a sua subsistência. A tributação da capacidade econômica do contribuinte de satisfação de suas necessidades básicas é incompatível com a manutenção da dignidade do indivíduo, pois impede que ele tenha recursos mínimos para seu sustento e o de sua família.

A intributabilidade do mínimo existencial deveria ser reconhecida como corolário da capacidade contributiva e como forma de superação do olhar formalista da tributação. Deve haver a correspondência entre as perspectivas jurídica e econômica para permitir que a consequência seja considerada no questionamento dos tributos. O direito serve a algo e, na relação Estado-indivíduo, quanto ao pagamento de impostos, o alcance da lei deve observar a concretização da capacidade contributiva e da isonomia (Torres, 2003).

Já havia a referência à capacidade contributiva como limitadora da tributação ou como instrumento de proteção do mínimo existencial em Ataliba (1992). Em verdade, não se pode dizer que haja capacidade contributiva quando o contribuinte gasta tudo o que ganha para sobreviver, pois ela, para fins de tributação pelo Imposto de Renda, deve estar sujeita ao enriquecimento e ao efetivo aumento de patrimônio do contribuinte.

A proibição de excesso na tributação não é uma característica intrínseca da capacidade contributiva, mesmo que seja para seu reforço. Ela é, de fato, uma limitação constitucional quantitativa e decorre dos direitos fundamentais, pois a cobrança de tributo além do limite definido pelo espectro de atuação econômica do contribuinte é suscetível ao controle jurisdicional. Em outras palavras, é como se o princípio da capacidade contributiva consistisse em uma das ferramentas pelas quais a dignidade da pessoa humana e da liberdade se concretizasse. No plano

econômico, por meio da observância à tal capacidade, o Estado efetua escolhas de tributação de modo a fazer com que o indivíduo mantenha riqueza suficiente para a satisfação de direitos cujo usufruto dependa diretamente de recursos financeiros.

O Estado pode fornecer os bens por meio de transferência ou permitir que o indivíduo explore uma atividade econômica e não a tribute até o montante necessário à satisfação do mínimo existencial. De acordo com a reflexão de Castro (2011) sobre a interpretação das regras jurídico-tributárias, o sistema tributário deve estar articulado de tal modo que permita a fruição empírica e concreta dos direitos fundamentais. Não se pode falar em crescimento econômico sem que o Estado salvguarde os direitos mínimos dos indivíduos acerca do ponto de vista do direito de consumir.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ANTE A CAPACIDADE ECONÔMICA

A capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica: um indivíduo pode ter condições econômicas, no sentido de alto poder para promover trocas econômicas, e isto não significa, automaticamente, que tenha capacidade contributiva. Esta deve ser examinada diante dos parâmetros de gasto para usufruto dos direitos econômicos resguardados ao indivíduo, tais como alimentação, saúde e educação (Dutra, 2008).

A tributação da capacidade econômica deve ser conectada à competência daquilo que é efetivamente auferido, não à habilidade, em abstrato, de aferição. A capacidade econômica impede tributação redistributiva; antes da tomada de decisão política por onerar mais ou menos determinado contribuinte, devem ser examinadas as razões pelas quais o desnível se dá. Isso porque “as causas pelas quais alguém não consegue participar, ou não participa de forma suficiente, dos processos privados de distribuição remetem às razões que justificam as desigualdades ou aos possíveis auxílios” (Kirchhof, 2016, p. 38).

A tradição clássica do direito tributário procura desconectá-lo do seu efeito econômico. Este ponto de vista é defendido por Ataliba (2005), ao discorrer sobre o tema e propor a hipótese de incidência e seus respectivos aspectos como suficientes para a definição de consequências jurídico-tributárias. Este aspecto da tradição jurídica clássica chegou a ser questionado, pois houve uma relevante construção no direito tributário: a preponderância das análises e discussões jurídicas que focavam as características formais e linguísticas do texto da lei (aspectos da hipótese de incidência), em detrimento das discussões substanciais, o que acarretou o uso da semiótica politicamente aceitável. Discutir aspectos sintáticos e semânticos com autoridades e trazer questões vinculadas à hierarquia das normas era seguro, uma vez que cogitar o exercício da autoridade fiscal do Estado se daria sem grandes riscos. Opostamente, as discussões sobre isonomia, capacidade contributiva e distorções

de fato no viés da concorrência pela multiplicidade de interpretações tributárias; receitas, despesas e operações de crédito estatais; atividades e competências do Estado e políticas públicas eram temáticas pouco ou nada trabalhadas (Greco, 2010).

É importante registrar que não se defende que a intenção econômica na perspectiva da autoridade administrativa fiscal, por exemplo, seja uma forma adequada para a interpretação dos fatos com a finalidade de aplicação da consequência tributária. A interpretação econômica é viabilizada quando dialoga com regras jurídicas previstas no texto; quando é invocada puramente para justificar uma tributação, e sem prova de que aquela escolha seja a melhor para o interesse público, tem-se a falácia, pois o discurso não se justifica e, assim, não é democrático.

No entanto, a interpretação puramente econômica, dissociada dos postulados jurídicos, não é suficiente para gerar no Estado o direito de cobrar tributos. No julgamento de casos com efeitos objetivos, é importante dizer que não se adota “tese da interpretação econômica no direito tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”.⁵

4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PROTEÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA – PERCEPÇÃO ECONÔMICA

Para Torres (2003), a decisão constitucional de não tributar determinada atividade consiste no respeito aos direitos humanos absolutos anteriores à própria Constituição. Quando se conceitua capacidade contributiva como a extensão da riqueza suscetível de tributação, sua justificativa está na própria limitação imposta pela concretização de direitos fundamentais, devendo ser obtida a partir da aplicação dos princípios de legitimação do ordenamento tributário: ponderação e razoabilidade. Pela ponderação da tributabilidade, considerada uma escolha do Poder Legislativo, em caso de colisão de princípios, prevalece aquele que apresenta o maior peso e que melhor se ajusta aos interesses em jogo.⁶ A razoabilidade na tributação consistiria em uma limitação do exercício do poder de tributar e legitimar.

Em razão disso, as escolhas do poder constituinte derivado sobre as situações de imunidade tributária consideram, também, a capacidade contributiva. Ainda que haja, em princípio, capacidade financeira percebida em determinadas situações abarcadas pela imunidade, a proteção do direito fundamental pretendida com a proibição do exercício da competência tributária para materialidades não previstas na Carta Magna é o que verdadeiramente definirá a situação da escolha por tributar, ou não, uma determinada atividade.

5. Disponível em: <<https://goo.gl/xdgQ83>>.

6. O uso da ponderação e da razoabilidade, sem densidade, é criticado pelo autor, mas isso não significa que sejam erradas as referências aos termos, tampouco que não possam ser considerados no exercício hermenêutico.

A escolha das imunidades tributárias na CF/1988 parece reforçar a concepção de que a capacidade contributiva eleita é a que observa o impacto da tributação sobre o contribuinte, e não necessariamente o montante auferido. Por mais que um partido político, por exemplo, angarie recursos de alto valor, o emprego dos gastos para o exercício democrático permite a proteção da aquisição da disponibilidade econômica em relação ao exercício da competência tributária pelos entes federativos, em face do patrimônio, da circulação de mercadorias e da renda.

Chamada, por vezes, de decorrente da igualdade, uma primeira acepção, denominada horizontal, determina que pessoas com igual capacidade contributiva sejam tributadas de forma idêntica. No entanto, há a vertical, que preconiza a tributação desigual para pessoas com diferentes capacidades contributivas, em grau de “desigualdade” razoável (Pereira, 2014).

5 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O próprio direito fundamental à igualdade, em matéria tributária, baseia o conceito de uma das formas de enxergar a capacidade contributiva, que consiste no enquadramento como instrumento normativo. Assim, a norma constitucional de eficácia plena dispensa a regulamentação legislativa, pois dela decorre a proteção ao mínimo existencial do contribuinte e de sua família, bem como do microempreendedor, além da vedação ao confisco. Esta norma aplica-se a todos os tributos, não somente aos impostos, como pode fazer pensar uma primeira leitura do art. 150, inciso IV, da CF/1988. Isso porque a capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade, o qual deve ser respeitado em todo o ordenamento tributário, ainda que em diferentes graus de eficácia. O núcleo da capacidade contributiva a ser levado em conta para a tributação é o econômico-contributivo, que exclui valores econômicos de mensuração incerta, representados por meras expectativas de direito (Yamashita, 2014).

Derzi (1991) e Costa (2012) conceituam a capacidade contributiva como um princípio decorrente da igualdade. Do sobreprincípio do Estado democrático de direito deriva o princípio da igualdade, e deste, o princípio da capacidade contributiva, ao qual estão subordinados subprincípios, como o da não cumulatividade e o da seletividade.

Kirchhof (2016)⁷ afirma que o princípio da capacidade contributiva é um princípio jurídico, mas com abertura ética, e chega a enquadrá-lo como fonte de valoração do direito, ou seja, carrega uma máxima para determinar a justiça

7. Sobre os princípios, “as fontes de produção do direito esclarecem a gênese do direito, as fontes de valoração do direito conscientizam sobre o conflito entre o direito vigente e o direito justo e ampliam a margem de argumentação para a construção do direito em relação aos dispositivos legais” (Kirchhof, 2016, p. 31).

do direito e concretiza os princípios da liberdade, da igualdade e da garantia da existência digna do indivíduo. A constante majoração de tributos sobre os padrões mais luxuosos de consumo e de acúmulo de renda reforça as desigualdades e fortalece estruturas de autoridade. Segundo o autor, “antes deve o legislador tributário encarar as diferenças de renda e de patrimônio como resultado do exercício individual da liberdade e ajustar a imposição sobre eles de acordo com estas diferenças” (Kirchhof, 2016, p. 34).

As diferenças na estratificação social não podem ser minimizadas com a tributação, mas com políticas públicas. A tributação em alíquotas majoradas, em si mesma, não significa que o dinheiro será, necessariamente, revertido em prol daqueles que mais necessitem. Essa lógica não funciona para o Imposto de Renda, por exemplo, por dois motivos: *i*) porque o imposto referenciado não é vinculado; e *ii*) porque mesmo para os tributos vinculados, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), não há retribuição a determinado grupo de contribuintes ou de cidadãos. Isso faz com que seja falacioso o discurso de que a tributação majorada, em si mesma, serve à redução das desigualdades.

Tipke (2012) defende a série de limitações impositivas frente ao Estado, e apresenta a plataforma do dever fundamental de pagar tributos ladeado pelo direito fundamental contra o poder impositivo, o qual consiste no direito de todo contribuinte de questionar a instituição, o aumento e a exigência de tributos. O dever fundamental de pagar impostos, por mais que seja indispensável à organização e à manutenção do Estado, é mitigado pelas diversas limitações tributárias que constam da CF/1988. Os direitos fundamentais também não são absolutos e podem ser relativizados, e essa relativização deve, contudo, observar alguns critérios (Farias, 2015).

Isso significa que a justificação de tributos com base na intenção redistributiva da renda e do patrimônio precisa ser contraproposta à capacidade contributiva porque “os tributos devem ser medidos e utilizados de modo a aumentar o bem-estar social e não diminuir” (Tipke, 2012, p. 53).

A capacidade contributiva é o princípio que viabiliza comparações intersubjetivas na seara tributária e legitima a tributação gradual de acordo com a riqueza do contribuinte, de modo que o rico pague mais tributo que o pobre. Para a sua concretização, há dois instrumentos jurídico-tributários importantes: a progressividade e a essencialidade.

A progressividade consiste em uma técnica para aplicação da capacidade contributiva, de acordo com a qual a tributação aumenta juntamente com a renda do indivíduo. Como regra, o STF impedia a aplicação da progressividade com base na capacidade contributiva para os tributos reais, salvo quando expressamente autorizada pela CF/1988. Em fevereiro de 2013, no entanto, o plenário do STF

alterou seu entendimento para permitir à legislação dos estados requerer o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) com progressividade baseada na capacidade contributiva. Por seu turno, é possível presumir a natureza, o valor ou a aplicação específica de determinado bem no sentido de que quem o possui, compra ou tem predileção por ele é o indivíduo de maiores recursos. O imposto real, ou seja, incidente sobre a propriedade, sem levar em consideração as particularidades do contribuinte, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa.

Por essencialidade, considera-se a característica dos tributos indiretos, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Segundo esta capacidade contributiva, estes impostos incidem, por um lado, com alíquotas mais elevadas sobre operações e industrializações consideradas supérfluas e, por outro, com alíquotas menores em relação a bens essenciais na perspectiva do consumidor final (Coelho, 2002).

A tributação não pode ser uma forma arbitrária de angariar recursos públicos, pois a mera referência à busca de recursos para satisfazer interesse público é arbitrária. Para ser democraticamente justificável, a tributação precisa vir acompanhada da observância dos direitos reconhecidos na Constituição e passar pelo crivo dos grupos sociais, sendo que a representação, por si só, não se revela suficiente para demonstrar a responsividade do público em relação ao indivíduo, mas é necessário comprovar o ajuste feito para atribuir o consenso.

Um exemplo de situação que revela este exercício democrático na tributação é a intenção de aumentar um tributo para melhorar a condição da saúde pública em determinada quantia que esteja comprovada em equações. A pretensão apresentada por um parlamentar consiste em aumentar a contribuição previdenciária daquelas empresas cujos empregados adoecem mais em razão das condições de trabalho. O debate sobre a inserção do aumento deve ser feito de modo a convencer o grupo dos afetados pelo aumento da tributação, demonstrando o impacto econômico na atividade desempenhada e levando em conta outros tributos pagos, bem como o ganho desse contribuinte com a melhoria das condições de saúde ofertadas ao seu empregado. É possível que esses argumentos não convençam os novos contribuintes deste aumento de contribuição previdenciária, mas a anuência com este resultado deriva da aceitação compartilhada de que se concorda com o resultado do jogo, ainda que contrário à pretensão, pois se reconhece a validade das regras do procedimento deliberativo. A constância e o respeito às regras na deliberação mantêm o elo democrático.

A política tributária e o seu reflexo nas regras jurídicas devem ser considerados pactos sociais e a validade destes se demonstra a partir do grau de fruição de direitos que proporcionam à sociedade. Em outras palavras, não é apenas com o aumento da tributação que se alcança a redistribuição, mas, sim, com as escolhas

de não tributação de determinadas atividades essenciais, para que os indivíduos possam usufruir do mínimo que garanta a subsistência, que somente é aferível por intermédio de estudos empíricos. Esta é a possibilidade de intervenção de decisão judicial adequada.

Realçando o que não se amolda à capacidade contributiva e introduzindo a sua classificação, Costa (2012) apresenta duas subcategorias: a capacidade contributiva objetiva e a capacidade contributiva subjetiva. Enquanto a objetiva refere-se à aptidão do indivíduo para auferir e acumular riquezas para serem tributadas, independentemente da correlação com os demais gastos suportados pelo contribuinte, a subjetiva busca enxergar a tributação em relação ao que pode ser suportado pelo indivíduo, no sentido de proteger seu núcleo mínimo para fazer frente ao numerário necessário à satisfação da existência.

Dessa distinção, surgem duas concepções possíveis sobre aplicação da capacidade contributiva: *i*) ela é um parâmetro abstrato, de exame apenas hipotético, que não expressa a realidade do indivíduo; e *ii*) ela é garantia de direitos subjetivos, considerando a situação concreta de uma dada implicação do texto normativo à realidade.

Becker (1998) fala sobre a possibilidade de aplicar a capacidade contributiva em um caso concreto e a declaração de inconstitucionalidade de uma norma para uma circunstância de aplicação. Kirchhof (2016), por sua vez, afirma que os tributos diretos devem ser estabelecidos segundo a capacidade contributiva individual, enquanto os indiretos, conforme o poder aquisitivo presumido. A carga da tributação indireta deve estar relacionada intimamente com a garantia de existência individual.

A capacidade contributiva pode ser classificada como quantitativa e qualitativa: a quantitativa evita a tributação em excesso ou o desrespeito ao mínimo existencial do cidadão; a qualitativa protege o contribuinte de discriminações arbitrárias e de “privilégios odiosos” concedidos a terceiros (Torres, 2003, p. 435).

O efeito extrafiscal do tributo autoriza que haja tributação em bases afastadas da capacidade econômica. No entanto, essas circunstâncias não “obrigam o contribuinte ao financiamento conjunto do orçamento estatal, mas indicam o programa administrativo, que será explicado e realizado por instrumentos fiscais” (Kirchhof, 2016, p. 40). O efeito extrafiscal do tributo faz-se presente quando este é exigido para induzir um determinado comportamento econômico, social ou laboral. Isso quer dizer que a finalidade pode justificar a mitigação da capacidade contributiva em certas ocasiões.

Sobre a tributação indireta, na hipótese de o Estado promover o bem-estar dos cidadãos, o critério e a política para a exação deverão assentar-se na concepção de que o bem econômico seja revertido para o consumo; portanto, a política

tributária deve levar em consideração este aspecto de acesso dos indivíduos aos bens de consumo. Com efeito, a concepção de imposto exigido em conformidade com a situação particular de cada contribuinte suplanta a ideia de tributo de acordo com as necessidades estatais. A proibição de excesso é outro pressuposto para a utilização de padrões na tributação. Caso a padronização seja excessiva e impeça qualquer direito fundamental do contribuinte, ela será inconstitucional por ser confiscatória, pois o núcleo essencial dos direitos fundamentais jamais pode ser atingido (Ávila, 2015).

A capacidade contributiva, muitas vezes, é questionada ante a princípios como o da praticabilidade tributária, que é a orientação com a qual os instrumentos jurídicos deverão estar coadunados para a facilitação do processo de cobrança dos tributos pelas autoridades administrativas fiscais (Costa, 2007).⁸ Por seu turno, Tipke (2012)⁹ preocupa-se com a praticabilidade, trazida como limitador. De fato, esta capacidade, aplicável na sua máxima efetivação, exigiria que todos os contribuintes fossem tributados em conformidade com sua capacidade econômica, o que seria um obstáculo à sua execução. Em função disso, tal capacidade pode ser complementada com a escolha do mecanismo procedimental mais prático e menos oneroso para o exercício das tarefas fiscalizatórias.

6 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Um desdobramento da capacidade contributiva é o princípio da vedação ao confisco, na medida em que ambos buscam alcançar a justiça fiscal; todavia, a vedação ao efeito confiscatório seria o afastamento mais abrupto da lei tributária da capacidade contributiva (Becho, 2009). Isso quer dizer que uma lei se afasta deste tipo de capacidade de modo a avançar, ilegitimamente, no patrimônio e na liberdade do indivíduo, tornando o tributo confiscatório.

Por sua vez, a vedação ao confisco proíbe o Estado de tributar o contribuinte de forma a restringir demasiadamente sua condição patrimonial. Por mais que não haja, na lei, padrões mínimo e máximo para a consideração de um tributo como confiscatório, a expressão contextual do impacto por ele provocado deve ser examinada pelo STF.

A vedação ao tributo com efeito de confisco é um princípio constitucional que somente se realiza em regras ajustadas em casos concretos. Por ele, assegura-se a eficácia de três garantias fundamentais: *i*) direito à propriedade; *ii*) direito à herança;

8. A praticabilidade tributária tem como propósito, de um lado, garantir a tributação de todos os que pratiquem fatos geradores e, de outro, facilitar a arrecadação dos tributos.

9. "A ética ou a filosofia moral tributária não pode prescindir da prudência prática. Deve considerar-se o dado empírico de que o imposto sobre o valor agregado é mais difícil de fraudar do que o imposto sobre a renda, e que um imposto sobre a renda incrementado com o imposto sobre o volume de vendas exacerbaria notavelmente a esquiva tributária" (Tipke, 2012, p. 31).

e *iii*) direito ao livre exercício de trabalho, ofício ou profissão. No campo das normas com finalidade tributária fiscal, os princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco são os limiares referenciais para a tributação. O primeiro é representado pela renda, pelo patrimônio e pelo consumo; o segundo impede a tributação de onerar qualquer outra situação jurídica que não as que estão no escopo do primeiro (Yamashita, 2014).

A vedação ao confisco tem relação com o direito de propriedade. O Estado, ao garantir o direito de propriedade, um dos direitos fundamentais, tem o dever de resguardar aquilo que é proveniente do esforço do indivíduo como parte do seu patrimônio. Essa afirmação não se opõe à necessidade nem à função social do tributo. Se, de um lado, falar única e exclusivamente da liberdade para justificar um posicionamento societário agressivo não possui amparo no estado de bem-estar social, de outro, o tributo não pode ser justificado apenas na urgência do abastecimento dos cofres públicos, e isso se dá por conta da necessidade de aplicação conjunta da liberdade e da igualdade. Não pode ser considerado ilegítimo utilizar a liberdade para obter mais renda, e isso, por si só, não pode ser recriminado pelo Estado. Isso porque “as disposições estatais de caráter social devem ser direcionadas às origens criadoras de renda – educação, criação de postos de trabalho, assistência médica, a inclusão de medidas sociais na concorrência – não ao sucesso individual obtido no mercado” (Kirchhof, 2016, p. 40). Por este postulado, por exemplo, o Tribunal Constitucional Federal entende que a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica somente se justifica na realidade econômica que embasa a forma, não na forma exclusivamente.

O princípio de vedação ao confisco representa a proibição constitucional de se exigir tributo que tenha efeito confiscatório concreto. Os critérios para determinar se um tributo tem ou não efeito de confisco dependem da análise positiva do Tribunal Constitucional: no Brasil, o STF, segundo Ataliba (1998).

A vedação ao confisco traz alguns comandos diretos e pressupõe outros valores a fim de orientar a atuação dos formuladores e aplicadores da regra. O constituinte brasileiro não permitiu que o tributo implicasse confisco, e isso significa que a lei tributária deverá garantir a liberdade na detenção de propriedade, no desempenho de atividades do contribuinte e na perseguição da subsistência do indivíduo. Além disso, a vedação ao confisco diz respeito à sua incomensurabilidade, consistente na inviabilidade de estabelecer um patamar objetivo do que seria confiscatório e do que não seria. A atributividade do princípio, por seu turno, baseia-se na impossibilidade de tributos serem tão onerosos que impliquem o repasse de propriedade do particular ao Estado (Becho, 2009).

Tipke (2012)¹⁰ critica a proibição do confisco, compreendendo-o como princípio associado a realidades jurídicas lastreadas na liberdade. O Estado social, por sua vez, mitiga a proibição de confisco, passando a exigir contraprestação justificada em vez de salvaguardar a propriedade. Como já aludido, a capacidade contributiva costuma ser associada apenas à exigência de um determinado tributo em relação ao patrimônio e à renda do contribuinte, e a sua aplicação não leva em conta, via de regra, a incidência de outros tributos sobre a operação ou a situação jurídica. Essa análise deveria ter sido feita antes da exigência do tributo, e se o legislador não a efetuou, é certo que o Tribunal Constitucional (considerando que a argumentação foi construída na Alemanha¹¹) deveria ter a atribuição de levar o procedimento a efeito (Tipke, 2012).

7 O CONTROLE JUDICIAL DA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O STF tem o dever de julgar a inconstitucionalidade da lei e determinar ao Legislativo que complemente a legislação com o estudo de impacto do tributo no indivíduo e no setor, apresentando-o aos alcançados, sejam os contribuintes ou quaisquer outros afetados. Ele poderá agir dessa forma somente se houver elementos e dados que o aparelhem a formatar o debate, convocando os interessados para o processo constitucional. É necessário saber traduzir para o raciocínio jurídico a equação apresentada, e é por isso que a participação dos interessados torna-se tão relevante. Isso significa que, nas questões de cunho econômico, a corte deveria manter a deferência ao Legislativo, enquanto nas de ordem moral, poderia avançar, escolher a concepção e resguardar mais direitos (Peters, 2011).

O controle judicial da aplicação do princípio da capacidade contributiva merece algumas considerações. É certo que tal capacidade, para ser concretizada, deve levar em consideração o impacto da imposição fiscal sobre a riqueza e a atividade do contribuinte. Não basta apenas identificar o valor do tributo, ou seja, aquele decorrente da incidência tributária, mas analisar de que forma ele se relaciona com os demais tributos suportados pelo contribuinte, considerando o impacto do encargo no seu universo microeconômico. Admite-se a perspectiva abstratamente considerada, que irá orientar o legislador na formulação da regra quando da edição de um tributo – o que significa que todo tributo, para se amoldar à capacidade contributiva, deve ser precedido de estudo de impacto econômico

10. "Em 1848 aconselharam Karl Marx e Friedrich Engels à introdução de um imposto de renda especialmente progressivo como uma das medidas, com que após a primeira fase da Revolução 'o proletariado usará sua supremacia para arrebatar por etapas da burguesia todo o capital, para centralizar todos os meios de produção nas mãos do Estado'. Para onde a realização desse conselho cerca de 140 anos mais tarde finalmente levou é por todos conhecido. A teoria foi pela realidade basicamente contrariada. Foi também evidenciado que nos países de economia de mercado, nos quais efetivamente predomina mais desigualdade do que nos comunistas, mesmo os mais desfavorecidos têm um padrão de vida claramente mais alto que nos sistemas igualitários" (Tipke, 2012, p. 47).

11. Este esclarecimento se deve à necessidade de contextualizar e explicar o conceito do autor alemão.

sobre as diversas classes sociais que sofrerão a incidência; quanto ao impacto, como as circunstâncias de impacto econômico não puderam ser dimensionadas pelo legislador, podem ser questionadas no âmbito judicial e, se houver como receber os elementos econômicos sobre o assunto, bem como providenciar a incorporação para o direito, a regra pode ser completada pela corte. Essa, no entanto, não é a única forma de intervenção judicial na capacidade contributiva defendida neste texto. Uma outra forma possível é o Judiciário levantar os dados prévios à edição da lei e não encontrar, na deliberação legislativa, os dados que revelam ter havido o estudo de impacto econômico do tributo para atestar sua conformação com a capacidade contributiva. Nessas circunstâncias, a ausência de debate acerca do impacto revela falta de atenção e de preocupação na esfera pública legislativa com o mínimo existencial. Isso ocorre com certa frequência na edição de medidas provisórias, visto que a justificativa, muitas vezes, embasa-se na necessidade de aumento da arrecadação.

A inviabilidade de o Judiciário imiscuir-se em questões de capacidade contributiva – uma vez que esta seria uma decisão política, ou ainda, que o compromisso do constituinte teria sido apenas o de efetivar a capacidade contributiva na situação possível – não exigiria do legislador que ele sempre observasse esse pressuposto de validade de tributação (Torres, 2003). Caso haja desrespeito de direito fundamental na instituição do imposto, como confisco, atingimento do mínimo existencial ou discriminação em razão de sexo, etnia, religião etc., o Judiciário pode intervir por se tratar de violação constitucional.

O Judiciário, ao examinar o princípio da capacidade contributiva, não irá, necessariamente, realizar estudos econômicos, por mais que possa fazê-lo, desde que, a toda evidência, consiga transportar para o direito a compreensão da economia e traduzi-la. Mais do que fazer a análise econômica, o STF, no resguardo dos direitos fundamentais, tem a missão de examinar se na escolha feita pelo legislador houve enfrentamento das questões de impacto ao contribuinte, seja nos tributos diretos ou, mais importante, no tributo indireto. No tributo indireto, a função do STF ressoa mais importante do que no direto, porque neste tipo de relação não há direito do contribuinte de propor ação judicial. Tampouco o Ministério Público pode questionar a carga tributária, pois o Judiciário compreende que não há direito individual homogêneo passível de proteção por este órgão.

Dizer que o Judiciário não pode se imiscuir em questões econômicas é esquivar-se de sua missão constitucional de proteção da CF/1988, na leitura mais contemporânea. O instrumento para isso leva em conta a formação do precedente, em que a análise dos impactos, mesmo para os que não possuem relação jurídica tutelável pelo direito, seja resguardada, pois é a forma pela qual se tem o esclarecimento dos tributos aos que efetivamente arcam com o ônus tributário. Uma vez examinado o conteúdo jurídico

do princípio da capacidade contributiva e o modo como o STF pode colaborar com a sua concretização, complementando o debate, suficiente ou não, no Legislativo e no Executivo, será examinado o princípio da igualdade. Essa proposta resume, de um lado, a maneira como os jurisdicionados poderão se empoderar do direito à proteção do princípio da capacidade contributiva e, de outro, a forma como esse princípio deverá ser observado pelo legislador e pelo Executivo no propósito de, pela via tributária, alcançar a distribuição dos bens equitativamente.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. Limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 1992.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, 1998.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, H. B. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BECHO, R. L. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CASTRO, M. F. Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, ago. 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

COELHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, R. H. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, M. A. M. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 1991.

DOMINGUES, J. M. O princípio da capacidade contributiva, o acesso à justiça e outros desafios à jurisprudência do Supremo Tribunal. Estudo de caso: o imposto sobre serviços, a locação de coisas e o afretamento de embarcações. *In*: GOMES, M. L.; VELLOSO, A. P. (Org.). **Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

DUTRA, M. D. **A capacidade contributiva**: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais. 2008. Dissertação (Mestrado) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008.

FARIAS, R. B. O dever fundamental de pagar tributos e a teoria do limite dos limites aos direitos fundamentais. *In*: VALADÃO, M. A. P.; MEIRA, L. A.; BORGES, A. M. (Org.). **Direito tributário constitucional**: temas atuais relevantes. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015.

GOMES, M. As distorções de uma carga tributária regressiva. **Desafios do desenvolvimento**, 86 ed. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41>. Acesso em: 20 maio 2017.

GRECO, M. A. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *In*: RODRIGUEZ, J. R.; COSTA, C. E. B. S.; BARBOSA, S. R. (Org.). **Nas fronteiras do formalismo**: a função social da dogmática jurídica hoje. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRUPENMACHER, B. T. Tributação e direitos fundamentais. *In*: FISCHER, O. C. (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

KIRCHHOFF, P. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

PEREIRA, M. H. F. **Fiscalidade**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

PETERS, C. J. **A matter of dispute**: morality, democracy, and law. New York: Oxford University Press, 2011.

TIPKE, K. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, R. L. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *In*: SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003.

YAMASHITA, D. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.

