

Tributação e Capacidade Contributiva

José Lázaro Carneiro Rios*

Consoante a inteligência do art. 145, § 1º., da Constituição Federal, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Conquanto a clareza do texto da Carta Maior, o debate sobre a imperatividade e aplicabilidade imediata dessa norma na qual se origina o princípio da capacidade contributiva, ainda persiste em parte da doutrina, inexistente no âmbito do Legislativo e incipiente no Judiciário.

É mister, neste início, examinar o ordenamento jurídico tributário de nosso país. O estudo proposto revela-se fundamental para a compreensão da aplicabilidade do princípio constitucional da capacidade contributiva. Desse conhecimento deriva a cognição dos princípios teóricos que norteiam a tributação e a sistemática tributária.

Com efeito, o sistema tributário tradicional compreende os vários tributos que um País adota a fim de prover os recursos requeridos para a satisfação das necessidades coletivas. Não obstante essa finalidade básica, os sistemas tributários modernos desempenham a função igualmente importante de instrumento de promoção da estabilidade econômica, da distribuição mais igualitária da renda e da aceleração do desenvolvimento, em benefício da coletividade.

Em decorrência disso, o Estado exige certos comportamentos de seus habitantes. Nesse rumo, oportuno o ensinamento do ilustre professor Azambuja (2003, pp. 382-383) ao

prelecionar que, “Em qualquer momento da existência e em qualquer ponto da terra em que se encontre, o homem está sujeito à soberania do Estado, e se foge à soberania de um é para cair sob o poder de outro Estado”. Tais acepções são próprias do sistema tributário.

O nosso direito tributário ganhou consistência sistêmica com a edição da Emenda Constitucional número 18/65. Em seguida, é editada a Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional). Esta se revelou o embrião do Código Tributário Nacional, ingressando, à época, como lei ordinária, recebendo, algum tempo depois, status de lei complementar, por força da Constituição Federal de 1967.

Naquele momento histórico, a capacidade contributiva não logrou ser mantida naquela Constituição de 1967, como já ocorrera, de maneira acertada, em outra época. De fato, anteriormente constava do texto da Constituição Federal de 1946, art. 202, a observância, por parte do legislador, do princípio da capacidade contributiva. Urge mencionar que naquele texto constitucional de 1946 esse princípio constitucional deveria ser aplicado a todos os tributos e não tão-somente aos impostos, como inserido no texto constitucional em vigor.

Inegável o prestígio que se deve atribuir ao debate aberto sobre a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos. Deveras, mereceria destaque exclusivo. Entrementes, carece desse antecedente que se manifesta nesse momento e que lhe dará vigor, isto é, a vinculação do legislador ao princípio da capacidade contributiva, quando da instituição do tributo.

Sem detença, o princípio em comento deve ser cotejado no instante em que o legislador descreva a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a situação fática a qual a legislação atribui eficácia para a instituição dessa contribuição monetária imposta pelo Estado ao povo, com o intuito de afastar da ocorrência concreta, quem não possua capacidade de pagamento, sem comprometimento de sua própria subsistência. Depreende-se assim, em razão da dicção daquele art. 145, § 1º., da Constituição Federal, que, “in concretus”, autoriza esse tratamento diferenciado.

Por certo, a dessemelhança entre os contribuintes há de ser aquilatada na instituição do tributo. Se assim não suceder, serve a lei para perpetuar injustiças, o que se presta, dessa forma, a dar razão ao culto professor Luís Barroso, quando aduz que “Não é incomum a existência formal e inútil de Constituições que invocam o que não está presente, afirmam o que não é verdade e prometem o que não será cumprido”.

Essa observância, ademais, esposa a idéia de igualdade e com ela se confunde. A igualdade que se busca, no entanto, é aquela que se encontra no princípio da isonomia aristotélica que significa “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam”. No mesmo sentido, ministrava o ilustre jurista Rui Barbosa que “tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. Cabe anunciar que se trata de “igualdade proporcional”, própria da “justiça distributiva”.

Não se deve olvidar que são discriminatórias legislações em que se permite que diferenças naturais gerem desvantagens reais, ou ainda que, diferenças culturais, sociais, econômicas ou políticas gerem desvantagens fundamentais. Então, não pode o legislador tributário desconhecer essa falta de igualdade, quando da instituição de tributos.

Atendidos alguns dos pressupostos que norteiam a tributação, ou seja, a necessidade de arrecadação do Estado e seu exercício por meio da coerção, porém com justiça diante de seus súditos, não deve esse mesmo Estado desconhecer, quando do exercício de seu dever de arrecadar, a capacidade contributiva dos indivíduos.

Cabe mencionar, nesse momento, que a capacidade contributiva é o princípio pelo qual a tributação, ao exigir que todos colaborem com as despesas públicas, o faça respeitando as desigualdades individuais dos administrados, onerando-os de acordo com suas possibilidades financeiras, a fim de que o sacrifício dispendido com o custeio da máquina estatal seja igualmente dividido por todos.

Deseja-se, diante disso, que a tributação seja proporcional à capacidade econômica que o ato jurídico expõe, onerando de forma mais rigorosa os que mais podem contribuir com os gastos públicos e brandamente os de menos haveres.

A capacidade contributiva está relacionada ao princípio da igualdade e do valor justiça, ressaltando que ao contrário da identidade, que é absoluta, a igualdade é relativa, sendo necessário um critério concreto de comparação do princípio da sistematização a fim de que se avaliem quais diferenças justificam tratamentos desiguais.

Interessante analogia propõe o ilustre professor Luciano Amaro (2005, p. 138.) ao lecionar que “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Segundo ainda ensina o preclaro jurista, o princípio da capacidade contributiva é a manifestação da isonomia no direito tributário, concluindo que “Hão de ser tratados, pois com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”. (Grifo nosso).

A esse propósito, assevera o culto professor Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, 2005, pp. 61-63) que,

“O princípio da capacidade contributiva - que informa a tributação por meio de imposto - hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto que aquele que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza (...) se for da índole do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.

Dissociar justiça e, em especial a justiça fiscal é desconhecer as diferenças entre os contribuintes. Baleeiro (2005, p. 200) ensina que “A justiça como igualdade distributiva

não se completa apenas no Direito Tributário, mas nas restantes partes do Direito. Deve-se tributar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.

Assevera o insigne professor Geraldo Ataliba que “a capacidade é um conceito que já foi juridicizado e cuja definição e reconhecimento não são difíceis nos dias que correm. De toda maneira, a circunstância do texto constitucional tê-lo consagrado de modo explícito (art. 145, § 1º.) obriga o jurista a reconhecer-lhe um determinado conteúdo, sentido e alcance”.

Portanto, a regra tem eficácia jurídica perante o legislador ordinário e lhe impõe limitações, isto é, a partir da discussão acerca da instituição do imposto ou, nos casos possíveis, a outros tributos, e sua aprovação, deve o legislador a observância integral (vinculado). Indefensável, assim, atribuir eficácia no plano da ordem econômica acerca da capacidade econômica mencionada no art. 145, § 1º. da CF/88.

Se o Estado proporciona, de conformidade com preceito expresso na Constituição de 1988, a justiça gratuita aos reconhecidamente necessitados é porque também reconhece a capacidade contributiva como princípio fundamental, quando se tratar de tributo e não tão-somente quando se referir aos impostos.

Há quem afirme que o princípio da capacidade contributiva seria uma exigência ideal, cuja realização, como em qualquer outro campo da vida social, fica atribuída à prudente apreciação do legislador. “Absolutamente não”. Dessa maneira reage Sacha Calmon.

No entender do renomado autor, “O legislador não tem que ser prudente; deve ser obediente à Constituição. E, na hipótese de não ‘ser prudente’ em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo”. Assevera o renomado professor Sacha, com razão, que o princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua prática, ao ‘arbítrio dos legisladores’. A “prudente apreciação”, no caso apreciado, passa a ser do juiz.

E mesmo que se entendesse discricionária a norma – que não é – ainda assim se pode trazer à baila, o ensinamento do eminente professor Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 17^a. ed., 2004, p. 101), ao comentar o princípio da razoabilidade, e referir-se a certa margem de liberdade (margem de discricção) ao administrador público, verbis: “significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas”. Não deve, pois, o administrador agir sem essa limitação.

Destarte, a capacidade contributiva deve estar presente no momento da instituição do tributo. Se assim não ocorrer não há se falar em interesse social, possibilidade de concorrer no rateio das despesas e muito menos em dever para este fim, pois a capacidade contributiva subordina o Legislador e atribui ao Judiciário o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos. Se de outra forma ocorresse, estar-se-ia ensejando o locupletamento de uns à custa de outros.

Ademais, desde há muito se limita à instituição de tributos por preservação daquele a quem se impõe o dever de pagá-lo e que não possui possibilidade de contribuir sem comprometer sua própria sobrevivência. Com efeito, o pensamento filosófico na Idade Média, em especial de São Tomás de Aquino, distinguia entre o que se chamava de impostos justos e impostos injustos. Não satisfeitos os primeiros constituía pecado; quanto aos últimos, não deveriam ser pagos, pois correspondiam a um procedimento arbitrário dos soberanos. Se assim não se proceder poderá ocorrer confisco, constitucionalmente prevista a sua proibição no artigo 150, inciso IV.

Clara, portanto, pelo que se viu até o momento, é a correlação lógica existente entre o fator de discriminação – riqueza – e a diferenciação estabelecida em função dele – maior carga tributária. Por outro lado, in concreto, essa discriminação curva-se aos interesses constitucionalmente protegidos da distribuição da riqueza e da justiça social, pois há um “mínimo existencial” a ser preservado, em decorrência de direitos fundamentais elencados na própria Constituição.

Assume importância singular, na teoria dos direitos fundamentais, a noção de mínimo existencial, núcleo de direitos prestacionais indispensável não apenas para a sobrevivência física do indivíduo, mas também no sentido da fruição dos direitos fundamentais. Desta forma, a composição do problema passa por uma ponderação que leva em conta a noção de mínimo existencial.

Em significativa lição, o famoso Roberto Wagner Lima Nogueira assevera que “[...] o cidadão-carente é protegido neste liame pela intributabilidade do mínimo existencial, isto é, o cidadão-carente na cidadania fiscal unilateral tem unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado e o Estado tem unicamente a posição de sujeito devedor desta solidariedade.”

Não obstante a ausência de dicção constitucional própria, o direito ao mínimo existencial pode ser identificado em dispositivos constitucionais esparsos: acesso à justiça e defesa de direitos (art. 5º, XXXIV), gratuidade da ação popular, habeas data e habeas corpus (LXXIII E LXXII); Instituições assistenciais (art. 150, VI, c), imposto territorial rural nas pequenas glebas (art. 153, §4º), ensino obrigatório (art. 208, §1º).

Ocorre que somente existe capacidade contributiva após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas não configuram capacidade contributiva e a sua tributação terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio. Portanto a capacidade tributária só começa depois de satisfeito o mínimo existencial. Assim, o dispêndio para sua existência – alimentação, moradia e educação – não pode ser tributado, pois não há capacidade contributiva.

Não obstante ainda existir discussão, apenas na minoria doutrinária, felizmente, quanto à capacidade contributiva ser ou não princípio autônomo, e se vincula ou não o legislador e o judiciário, o que não se questiona é aquela parcela mínima que o cidadão tem, ou devia ter, para garantir o que o celebrado professor Aliomar Baleeiro designou como

mínimo para assegurar a dignidade da pessoa, e que a doutrina costuma chamar de mínimo existencial. Nesse limite mínimo não há se falar em capacidade contributiva, pois não existe. Em condições iguais a essas, não se discute a vinculação do legislador à observância vinculada ao princípio em comento.

BIBLIOGRAFIA

1. AZAMBUJA, Darcy, Teoria Geral do Estado. 44^a. ed. São Paulo: Globo, 2003.
2. BARBOSA, Rui. Atos Inconstitucionais. Atualização Ricardo Rodrigues Gama. 2^a. ed., Campinas: Russell, 2004.
3. BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
4. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
5. Carrazza Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005
6. BALEEIRO. Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
7. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6^a. 6^a. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.
8. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

9. MELO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 18ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

10. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. O dever fundamental de pagar o justo tributo . Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 129, 12 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4466>>. Acesso em: 16 mar. 2006.

11. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário – Capacidade Contributiva. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

12. TAVARES, André Ramos. Teoria da Justiça Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2005.

13. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005.

14. MORAES. Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 2ª. ed. Segundo Volume. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

*Bacharel em Ciências Econômicas, Empresário e estudante do curso de Bacharelado em Direito.

Disponível em:

<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=418&idAreaSel=6&seeArt=yess>. Acesso em: 24 out. 2007.