

## PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nahana Arques de OLIVEIRA<sup>1</sup>  
Ana Laura Teixeira MARTELLI<sup>2</sup>

**RESUMO:** o presente artigo visa, sem a pretensão de esgotar o tema, debater sobre o princípio da capacidade contributiva, onde se considera a capacidade econômica da pessoa que vai pagar o imposto, sendo justo, portanto, que quanto menor ela for, menor também deverá ser a carga tributária por ela suportada. No entanto, nem sempre é possível sua aplicação, como nos impostos de natureza real e nos impostos indiretos, entretanto, tendo em vista um princípio superior da igualdade o legislador deverá agir da forma como melhor puder para garantir a justiça fiscal.

**PALAVRAS CHAVE:** Princípio da Capacidade Contributiva. Capacidade Econômica. Impostos Reais e Pessoais. Impostos Indiretos.

### 1 INTRODUÇÃO:

No Brasil a preocupação com o pagamento de imposto, ou com o montante a ser pago remota às primeiras exações. A primeira Constituição a tratar sobre o assunto foi a Constituição Imperial, que dispunha: “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.” Outrora, foi novamente tratado apenas na Constituição Brasileira de 1946, em seu art. 202, que dispunha sobre a capacidade contributiva, não somente sobre os tributos, como hoje, mas fazia referência, também, aos impostos. Esse artigo foi expressamente revogado pela Emenda Constitucional nº 18/1965. No entanto, alguns doutrinadores na época, diziam que, embora revogado, ainda estaria em pleno vigor, com fundamento na adoção do regime

---

<sup>1</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

<sup>2</sup> Mestranda em Direito Negocial – relações negociais no direito privado, pela Universidade Estadual de Londrina. Especialista em Direito do Estado pela Universidade Estadual de Londrina. Professora Titular da Faculdade de Direito de Presidente Prudente - Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo. E-mail: lauramartelli@adv.oabsp.org.br.

democrático, e alguns ainda lembravam-se dos direitos e garantias fundamentais, como a igualdade e o objetivo constitucional de justiça social, que jamais seria alcançado sem a análise da proporcionalidade na questão do pagamento de tributos, ou seja, de contribuir para a satisfação das despesas públicas sem ponderar sobre a capacidade de contribuição do sujeito. Hoje a capacidade contributiva é um subprincípio do Princípio da Igualdade, e está expressamente descrito no art. 145, §1º da Constituição Federal.

Esse princípio aplica-se a ordem tributária com o intuito de promover uma sociedade mais justa e igualitária, impondo uma tributação mais pesada àquele que possui mais riquezas.

## **2 CONCEITO DE PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da capacidade contributiva - também chamado de princípio da capacidade econômica – é um subprincípio da isonomia tributária, que veio ao mundo jurídico democrático a fim de evitar a injustiça fiscal, quando no regime militar, alguns entes tinham isenção de impostos em razão da função que exerciam, sem ser levada em consideração sua capacidade contributiva, ou seja, a grandiosidade de sua riqueza (SABBAG, página 33, 2004).

O princípio em apresso foi instituído na Constituição de 1946, em seu art. 202, que dispunha o seguinte: “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Depois só veio a ser tratado novamente, na Constituição vigente, de 1988, que dispõe em seu artigo 145, §1º, a seguir:

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.

A todos os cidadãos cabe o dever de contribuir para a manutenção do Estado, pois, a coisa pública pertence a todos. No entanto, esse dever será limitado pela capacidade contributiva de cada indivíduo pessoalmente. Esse princípio pode ser simplificado no brocado: “quem possui mais riquezas, pagará mais impostos”. De forma bem didática, também, o doutrinador Luciano Amaro (página 137, 2003) ensina: “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço em busca de água.” A capacidade contributiva visa assegurar os princípios constitucionais, os objetivos da república descritos na Constituição, afim de, “sempre que possível” fazer diferenças entre os contribuintes no sentido de assegurar a igualdade social.

## **2.1 Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**

A Constituição Federal trata de forma igual os conceitos de capacidade contributiva e capacidade econômica, porém, a maioria dos doutrinadores distingue-os, pois de fato, esses conceitos nem sempre se coincidem em um determinado sujeito, sendo assim passível de diferenciação.

Capacidade econômica é aquela que a maioria das pessoas têm, é aquela capacidade auferida pelo consumismo, pela renda – fruto de trabalho – pelo patrimônio da pessoa. É a exteriorização da riqueza de cada um, podendo ser grande ou pequena. A capacidade contributiva, por outro lado, é aquela aptidão que o indivíduo tem, baseado em sua capacidade econômica, de contribuir aos cofres públicos o custeio das despesas públicas para a manutenção do Estado.

Os conceitos podem, certas vezes, serem confundidos, pois, fala-se em dever de recolher impostos a toda pessoa que possui renda, bens e patrimônios. No entanto, o princípio da capacidade contributiva surge no ordenamento para ponderar essa especulação. A título exemplificativo, podemos citar a pessoa que auferir renda menor que o mínimo tributável, assim ela possui certo consumismo – na lógica do regime capitalista – mas ela

não figura no polo passivo da capacidade contributiva, isso porque, sendo ao contrário, ela teria que sacrificar sua economia sendo que o resultado disso seria a privação de bens essenciais a sua sobrevivência.

De acordo com Edilson Pereira Nobre Junior (página 32, 2001):

Tampouco se deve confundir capacidade econômica com capacidade contributiva. A primeira, de ordem genérica, é a aptidão que alguém, pessoa física ou jurídica possui para produzir ou dispõe de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva é específica, condizendo com a aptidão de determinado sujeito em poder ser obrigado a concorrer com à satisfação das despesas públicas.

Ainda, o doutrinador Yves Granda (página, 1989), trata o disposto no art. 145 da Constituição, como um equívoco ao mencionar a capacidade econômica como capacidade contributiva:

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.

Ainda, a capacidade contributiva sequer coincide com a capacidade civil das pessoas naturais, ao passo que mesmo um inimputável ao receber herança deve arcar com os impostos de transmissão por *causa mortis* (ITCMD)

Podemos concluir, portanto, que embora a capacidade econômica não se confunda com capacidade contributiva, esta só irá existir se houver a presença da primeira, representando uma capacidade econômica qualificada pelo dever de solidariedade, informado pelo dever contributivo de arcar com as despesas públicas em prol do interesse coletivo.

### **3 PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da pessoalidade e o da capacidade contributiva caminham de mãos dadas, nasceram para serem aplicados em conjunto, isso porque a Constituição Federal diz que “*sempre que possível os impostos terão*

*caráter pessoal...*". Revestir o imposto de caráter pessoal é associar o seu valor à capacidade econômica da pessoa, é a técnica utilizada para determinar qual o valor justo a ser pago por determinada pessoa a título de impostos, que possui aquela situação econômica e financeira. Os impostos de caráter pessoais devem ser adequados à condição da pessoa, ou seja, deve relacionar-se ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Por conta disso, a doutrina tributária e financeira clássica (por exemplo, Eduardo de Moraes Sabbag e Kiyoshi Harada) divide os impostos em reais e pessoais.

### **3.1 Impostos Reais e Pessoais**

Impostos é espécie tributária descrita no art. 16 do Código Tributário Nacional, é um tributo não vinculado, isso significa que não depende de uma atuação específica do estado para ser instituído, depende, no entanto, de uma atuação do contribuinte. É necessário que o contribuinte pratique o fato gerador descrito na norma em abstração para que nasça a obrigação de pagar o imposto. De acordo com Sabbag (página 66, 2003) o imposto tem finalidade de contribuir para as despesas públicas gerais, universais e indivisíveis de um Estado.

O imposto é, portanto, um tributo não vinculado á uma atividade estatal específica que retira parte da riqueza do contribuinte para a manutenção das despesas gerais, universais e indivisíveis de um Estado.

A divisão entre imposto real e pessoal surgiu tendo em vista o art. 145, §1º da Constituição que trata do princípio da capacidade contributiva.

Imposto de natureza pessoal é aquele instituindo levando-se em conta a capacidade contributiva do individuo, um exemplo claro é o Imposto de Renda, assim quanto maior a riqueza pessoal, a renda da pessoa e seu patrimônio, maior será o valor pago a título do imposto.

Os impostos de natureza reais, por sua vez, são aqueles que não levam em consideração o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, e sim a natureza da matéria tributária, com total abstração da pessoa do contribuinte.

Essa classificação não é aceita por uma parcela doutrinária que fundamentam seu posicionamento no sentido de que não é a “coisa” ou a “renda” que paga o tributo e sim o sujeito passivo, a pessoa, dessa forma o imposto deveria ser valorado de acordo com a condição em particular de cada um, assim mesmo os impostos de natureza reais, deviam levar em consideração a capacidade contributiva do individuo, neste sentido Hugo de Brito Machado (página 139, 2003):

A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.

Mas os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do individuo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo principio da capacidade contributiva, que é o postulado universal da justiça fiscal.

No entanto, no ordenamento jurídico brasileiro observa-se o principio da capacidade contributiva somente quando for possível, e no mais das vezes nos impostos de natureza real essa discriminação não é possível. Isso não significa que poderá haver injustiça, o legislador e o aplicador do direito deverá sempre buscar amenizar os efeitos da tributação arbitrária e da injustiça fiscal, como no caso de aplicar o Principio da Essencialidade na cobrança do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) ou da Seletividade, isso significa que na transferência do ônus tributário ao consumidor final, o valor do tributo será inversamente proporcional a sua essencialidade para a sociedade, por exemplo, o imposto que onera um produto que compõe uma cesta básica, será menor do que àquele relativo à produtos supérfluos como perfumes, bebidas alcoólicas e cosméticos.

#### **4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS REAIS**

No caso dos impostos de natureza reais que são aqueles que levam em consideração o bem do individuo para tributar – são casos: IPTU, ITR e ITBI – não pode ser aplicado o principio da capacidade contributiva, isso porque esse princípio se trata de uma norma de aplicabilidade geral, mas que

admite exceções no caso de uma regra específica, assim o art. 156, §1º da CF determina que o imposto a ser cobrado deva ser levado em consideração o valor do imóvel e sua função social, havendo, assim, a progressividade neste sentido e não em caráter pessoal do proprietário do bem, neste sentido vale destacar o voto do Ministro Moreira Alves em um julgamento de causa semelhante:

Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocadamente um imposto real, porquanto ele tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições da pessoa do sujeito passivo. E mais, no art. 130 estabelece que 'os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, subrogam-se nas pessoas dos seus respectivos adquirentes, salvo quando conste do título de transmissão a prova de sua quitação', o que implica dizer que, se não constar do título de transmissão a prova da quitação desses impostos (inclusive, portanto, o IPTU), o sujeito passivo do imposto devido anteriormente à transmissão do imóvel passa a ser o adquirente, o que importa concluir que essa obrigação tributária, nesse caso, se aproxima da obrigação *ob* ou *propter rem*, também denominada obrigação ambulatória, porque o devedor não é necessariamente o proprietário titular do domínio útil ou possuidor ao tempo em que ocorreu o fato gerador e nasceu a obrigação tributária, mas pode ser o que estiver numa dessas posições quando da exigibilidade do crédito tributário, circunstância esta que mostra, claramente, que nesses impostos não se leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, até porque, no momento da ocorrência do fato gerador anterior à transmissão, o futuro adquirente não era titular de direito real ou tinha posse para daí se inferir, por presunção, que ele tivesse capacidade contributiva, que obviamente tem de ser aferida quando o fato gerador anterior à transmissão não posteriormente à ele. (RE 153.771-0/MG - grifei)

Assim, o entendimento do Supremo Tribunal Federal no que tange a progressividade do IPTU poderá ser feita tão somente em razão do valor do imóvel (valor venal) e quanto seu uso, ou seja, se há o exercício da função social, conforme a sumula 688 do STF. É como podemos observar no julgamento da Corte abaixo:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE INSTITUÍDA ANTES DO ADVENTO DA EC 29/00. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 668 DO STF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA - SISTEMA DE PROGRESSIVIDADE POSTERIOR À EDIÇÃO DA EC 29/00. CONSTITUCIONALIDADE - AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A lei municipal que tenha estabelecido, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, é inconstitucional (Súmula 668 do STF).

2. A repercussão geral da questão constitucional relativa ao tema foi reconhecida pela Corte no julgamento do AI 712.743-QO, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, DJe de 12.3.09, e o entendimento já consagrado foi ratificado.

3. A declaração progressiva do IPTU atinge apenas o sistema da progressividade, o que não impede a cobrança do tributo na totalidade. Precedentes: RE 378.221 – AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 18.09.09, e RE 390.694 – AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 1º/12/06.

4. Os diplomas legais instituidores de alíquotas progressivas editados em data posterior ao advento da EC 29/00 são constitucionais, consoante acórdão prolatado nos autos do RE 586.693, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe 22.06.11, recurso no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema.

5. Agravo regimental a que se nega provimento para afastar a cobrança das alíquotas progressivas do IPTU instituídas antes da EC 29/00. Recurso de inconstitucionalidade das alíquotas. (RE 399624 AGR-SEGUNDO-ED / RS Min. Relator Luiz Fux.)

Dessa forma, pelo sistema tributário atual brasileiro não é permitido a progressividade em razão única e exclusiva na capacidade contributiva do proprietário do imóvel.

## **5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS INDIRETOS QUE ONERAM O CONSUMO**

Há no direito tributário brasileiro uma categoria de impostos chamados de indiretos, isso porque o é o consumidor final que irá arcar com o ônus tributário não é àquele previsto na lei como responsável – contribuintes de direito - e sim, o contribuinte de fato. São exemplo de impostos indiretos o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.



O legislador criou a técnica de impostos indiretos com base na praticidade e segurança, então recolhe o tributo àquele que emite a nota fiscal, no entanto, o valor do tributo recolhido pelo contribuinte de direito será repassado para o contribuinte de fato, ou o chamado, consumidor final.

Observa-se que nestes casos não há como aplicar o princípio da capacidade econômica, pois não há como mensurá-la, uma vez que não se sabe quem será o destinatário final do produto ou serviço, todos suportam o mesmo ônus tributário, portanto, o preço é o mesmo.

No caso do IPI, pode ser aplicado a regra da seletividade, isso significa que a alíquota dos produtos são inversamente proporcionais a sua essencialidade, os produtos de primeira necessidade terão uma alíquota menor, do que aqueles produtos de luxo, como cosméticos e perfumes, por exemplo. Isso porque é provável que em compra os produtos de primeira necessidade pode não ter capacidade econômica, mas quem compra os produtos supérfluos de segunda necessidade provavelmente a tem.

Assim, por não ser possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos por não se conhecer o contribuinte de fato, o consumidor final, aplica-se o princípio da essencialidade, que é uma forma de fazer justiça fiscal. É uma forma de diminuir os efeitos da tributação.

## **6. CONCLUSÃO**

É cediço que a carga tributária do brasileiro é uma das mais elevadas do mundo, e além disso, muitas das vezes, e por falhas do governo e de sua administração a arrecadação não é levada a efeito, ou seja não se promove melhorias no país, como a implementação de escolas, hospitais, creche, segurança pública e etc., enfim, não se observa, muitas das vezes, o verdadeiro interesse público, o que torna a tributação ainda mais injusta. Desse modo é que o princípio da capacidade contributiva contribui para preservar os direitos fundamentais do cidadão ao assegurar o princípio da isonomia, tratando os desiguais, desigualmente na medida de suas desigualdades. Nada mais justo, portanto, atribuir uma carga mais elevada à quem possui maior

condição econômica e quando há disposição de seu patrimônio não faz perecer seus direitos fundamentais.

## **BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002.

JUNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 200.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias Capacidade Contributiva**. Vol. 14. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1989.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, 2000.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 5ª Edição. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.