

## PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

*Juliano de Brito Neitzke<sup>1</sup>*

**SUMÁRIO:** 1 INTRODUÇÃO; 2. SUBSISTEMA DO DIREITO CONSTITUCIONAL; 2.1. Conceito de Constituição; 2.2. Conceito de “princípio”; 3. SUBSISTEMA DO DIREITO TRIBUTÁRIO; 3.1. Princípio da capacidade contributiva; 3.1.1. Princípio da igualdade; 3.1.2. Retomando o conceito do princípio da capacidade contributiva, à luz do princípio da igualdade; 4. CONCLUSÃO.

**RESUMO:** Empreende um estudo acerca do princípio da capacidade contributiva. Inicia delimitando o subsistema do direito constitucional, conceituando constituição e princípio. Conceitua o subsistema do direito tributário, classificando as normas jurídicas que o constituem. Posteriormente, conceitua o princípio da capacidade contributiva à luz do princípio da igualdade, segundo a teoria de Celso Antônio Bandeira de Mello.

**PALAVRAS-CHAVE:** princípio da capacidade contributiva.

### 1 INTRODUÇÃO

Delinear o regime jurídico de determinado “ramo” do direito é tarefa fundamental do cientista. Os princípios constituem o verdadeiro alicerce de qualquer subsistema do direito positivo, razão pela qual a sua correta compreensão torna-se imprescindível ao exegeta.

O princípio da capacidade contributiva, integrante do regime jurídico tributário constitucional, consiste em importante diretriz legislativa que, conforme restará demonstrado no presente estudo, apresenta-se como uma das facetas do princípio da igualdade.

---

<sup>1</sup> Especialista em Direito do Estado pela Universidade Estadual de Londrina

## 2 SUBSISTEMA DO DIREITO CONSTITUCIONAL

Entendemos que a separação do Direito em “ramos” ocorre apenas para se obedecer a imposições didáticas. E cada “ramo” tem por objeto de estudo um determinado subsistema do direito positivo.

Conforme precisemos amearhar tais e quais normas, formando um grupo cujas peças, sem prejuízo do *todo*, guardarão relações mútuas, aglutinando-se mediante uma referência comum, teremos um *subsistema*. A edificação de um e outro desses subsistemas é tarefa que sempre partirá da atuação descritiva do cientista, que cuidará de proceder à partição e à aglomeração das normas (em sentido amplo) que importam a um específico momento de sua atividade, embora o próprio direito positivo possa, vez por outra, empreender, por si mesmo, tal tarefa [...]<sup>2</sup>

Defendemos que o principal “ramo” do Direito é o que tem por objeto de estudo o subsistema do direito constitucional, que serve de substrato a todo o ordenamento jurídico. As normas que o compõem têm, como referência comum, a circunstância de serem veiculadas pelo documento jurídico mais importante de qualquer Estado: a Constituição.

Neste sentido é o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a Constituição,

[...] por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional. (2000, p.139).

### 2.1 Conceito de Constituição

Sobre o conceito de Constituição, Hans Kelsen ensina que

um núcleo permanente perspassa (sic) as múltiplas transformações sofridas pela noção de Constituição: a idéia de um princípio supremo, que determina a ordem estatal em sua totalidade e a essência da comunidade constituída por essa ordem. Qualquer que seja a definição da Constituição, essa é sempre o alicerce do Estado, a

---

<sup>2</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *Introdução à teoria geral do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 38-39.

base da ordem jurídica que se pretende abarcar. O que sempre, e em primeiro lugar, se entende por Constituição – nisso coincidindo essa noção com a de forma de Estado – é um princípio em que se expressa juridicamente o equilíbrio das forças políticas do momento, uma norma que regula a elaboração das leis, das normas gerais em execução das quais atuam os órgãos estatais – tribunais e autoridades administrativas. Essa regra da criação das normas jurídicas essenciais do Estado, da determinação dos órgãos e do processo legislativo forma a Constituição, no sentido próprio, original e estrito do termo<sup>3</sup>.

E continua o ilustre professor austríaco afirmando que

[...] se o Direito positivo conhece uma forma constitucional especial, distinta da forma legal, nada se opõe a que essa forma constitucional também seja usada para normas que não fazem parte da Constituição no sentido estrito, em primeiro lugar para normas reguladoras, não da criação, mas do conteúdo das leis. Disso resulta a noção de Constituição no sentido lato. É a noção a que se recorre quando as Constituições modernas contêm, além das regras relativas aos órgãos e ao processo legislativo, uma enumeração de direitos fundamentais da pessoa ou de liberdades individuais. Com isso – este é o sentido primordial, embora não exclusivo, dessa prática – a Constituição define princípios, orientações e limites para o conteúdo das leis que se venham a fazer<sup>4</sup>.

De fato, um autêntico Estado de Direito trará, no bojo de sua Constituição, a garantia dos direitos individuais do homem. Tudo isto porque impera, nas sociedades modernas, a concepção ideológica de que o Estado existe justamente para realizar o bem comum de seus súditos. O Estado é um meio e não um fim em si mesmo.

Sobre a importância de se garantir os direitos individuais em sede constitucional, principalmente para protegê-los das atuações do próprio Estado, elucidativa é a ponderação de Carlos Ari Sunfeld, quando afirma que

sendo de origem constitucional, tais direitos não poderão ser suprimidos pelo Estado, nem mesmo por via legislativa. Portanto, ainda que o interesse público prevaleça sobre o interesse particular, isso nunca poderá se dar em prejuízo dos direitos individuais previstos na Constituição<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Kelsen, Hans. *A garantia jurisdicional da constituição* (a justiça constitucional). Direito Público. Porto Alegre: Síntese, 2003, n. 1, jul. ago. set./2003. p. 95

<sup>4</sup> Idem. p. 96.

<sup>5</sup> Sunfeld, Carlos Ari. 2001. *Fundamentos de Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 47

## 2.2 Conceito de “Princípio”

Diante do exposto, é oportuno traçarmos um conceito de “princípio”. Para tanto, socorrer-nos-emos das lições de dois grandes juristas brasileiros.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello,

princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo<sup>6</sup>. (1996, p. 545).

E, sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho leciona que

sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.<sup>7</sup> (2000, p. 142).

Como se vê, o vocábulo “princípio” é pluri significativo. Desta forma, para garantir maior precisão às nossas ponderações, quando formos utilizá-lo no curso do presente estudo denunciaremos em que sentido o estamos empregando.

---

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996. p. 545

<sup>7</sup> CARVALHO, 2000. p. 142.

### 3 SUBSISTEMA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O subsistema do direito tributário é composto por normas jurídicas que versam “matéria tributária”, independentemente do grau hierárquico em que se encontrem: é esta a sua referência comum.

Se classificarmos as normas jurídicas tributárias utilizando-nos como critério de diferenciação o grupo institucional a que pertencem, poderemos agrupá-las em três classes:

- a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (*norma padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária*). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.<sup>8</sup>

#### 3.1 Princípio da Capacidade Contributiva

Dentre os princípios tributários que compõem o denominado regime jurídico tributário, encontramos o princípio da capacidade contributiva que, como observa Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>, “hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.

Portanto, para que possamos conceituar com maior rigor científico o princípio da capacidade contributiva, faz-se mister compreendermos, primeiramente, o conceito do princípio da igualdade.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, 2000. p. 235.

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 66.

### 3.1.1 Princípio da igualdade

Com a magnitude de *clausula petrea*, o princípio da igualdade encontra-se plasmado no art. 5º *caput* e inciso I da Constituição Federal.

Sobre o seu conceito, Celso Antônio Bandeira de Mello, na obra intitulada “O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”, traz importante contribuição à Dogmática Jurídica. E é com base neste trabalho que desenvolveremos nossas considerações acerca deste primado constitucional. Entretanto, calha a advertência de que nos restringiremos a destacar, da obra deste ilustre jurista, somente aquilo que interesse aos objetivos do nosso estudo.

Para Celso Antônio<sup>10</sup> “o preceito magno da igualdade como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador”. Classifica-se, portanto, como norma de estrutura, voltada que está para a produção de novas unidades deôntico-jurídicas, influenciando decisivamente na formação de seus conteúdos semânticos. Neste sentido, o vocábulo “princípio” está sendo utilizado na acepção de “norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo”.

Buscando traçar o conteúdo significativo do valor da igualdade, o ilustre professor paulista observa que

[...] para desate do problema é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém e reconhecendo, muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: *Quem são os iguais e quem são os desiguais?*<sup>11</sup>

Além do mais,

---

<sup>10</sup> MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. p. 13

<sup>11</sup> Idem. p. 15

como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras – sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis<sup>12</sup>. (MELLO, 1984, p. 16).

E este é, objetivamente, um limite para as discriminações empreendidas pelas leis.

Na verdade, para que possamos verificar se uma determinada norma jurídica encontra-se ou não em consonância com o primado da igualdade, temos

[...] que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é “in concreto”, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.

Como é sabido, a norma jurídica, em sua estrutura formal, constitui-se por um antecedente implicando um conseqüente.

No antecedente normativo temos a descrição de um fato de possível ocorrência, cujas notas integrativas são selecionadas pelo legislador dentre aquelas muitas componentes do fato social bruto. Portanto, pode-se dizer que no processo de construção do antecedente da norma jurídica, o legislador discrimina aquelas propriedades do real que lhe interessam, tornando-as relevantes juridicamente.

E no conseqüente normativo o legislador delinea uma relação jurídica, prescrevendo condutas que deverão ser praticadas pelos integrantes da sociedade. Estabelece, portanto, um tratamento jurídico diversificado.

Com isso, conjugando a teoria de Celso Antônio Bandeira de Mello com a estrutura sintática da norma jurídica, entendemos que as aludidas “discriminações”

---

<sup>12</sup> MELLO, 1984, p. 27-28

encontram-se no antecedente normativo e o correspondente “tratamento diferenciado” aloja-se, justamente, no conseqüente da norma jurídica.

Desta forma, para que uma regra de direito esteja em consonância com o primado da igualdade, há que possuir uma correlação lógica entre a “discriminação” contida da descrição hipotética de seu antecedente, e o “tratamento diferenciado” prescrito em seu conseqüente.

### **3.1.2 Retomando o conceito do princípio da capacidade contributiva, à luz do princípio da igualdade**

O princípio da capacidade contributiva encontra-se veiculado pelo §1º do art. 145 da Constituição Federal, que prescreve:

Art. 145. [...]

§1º 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.

Da análise deste dispositivo legal, podemos dizer que o princípio em estudo encontra seu suporte físico na seguinte expressão: “[...] os impostos [...] serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Pois quem apresenta capacidade econômica possui, em tese, capacidade para contribuir com o custo do Estado. Neste sentido é o magistério de Paulo de Barros Carvalho, quando afirma que

realizar o princípio da capacidade contributiva quer tão-somente significar a opção a que se entrega o legislador, quando elege para supostos de endonormas tributárias fatos de conteúdo econômico que, por terem essa natureza, fazem pressupor que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> CARVALHO, 2002. p. 95.

E para Roque Antonio Carrazza,

da só leitura deste dispositivo constitucional emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva. De um modo bem amplo, já podemos adiantar que se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária<sup>14</sup>. (CARRAZZA, 2000, p. 66).

E quanto maior for a capacidade econômica de uma determinada pessoa, maior será a sua capacidade contributiva.

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. [...]

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva<sup>15</sup>.

Segundo este princípio, portanto, o legislador está obrigado, quando da instituição de um imposto, a construir o antecedente normativo descrevendo fatos que revelem capacidade econômica por parte de quem os pratica. Em outras palavras, dentre a infinidade dos fatos da vida de quem se possa cogitar para integrarem a descrição hipotética do antecedente normativo, a escolha do legislador tributário está adstrita dentre aqueles que se constituam num “fato signo presuntivo de riqueza”. Este é, portanto, o “critério discriminatório” que a Constituição impõe ao legislador, quando da construção da norma padrão de incidência de um imposto.

E o “tratamento diferenciado” constante no conseqüente normativo é, justamente, o delineamento de uma obrigação tributária. Como se vê, há uma correlação lógica entre o “critério discriminatório” e o “tratamento diferenciado”: deve pagar imposto

---

<sup>14</sup> CARRAZA, 2000. p. 66

<sup>15</sup> *Ibidem*.

quem tem capacidade econômica para tanto, ou seja, quem tem capacidade contributiva.

O cerne da justiça em matéria de tributos está, pois, em afirmar que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de um modo “igual” e que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade econômica – aspecto positivo – com exclusão de todo e qualquer outro critério baseado no sexo, na raça, ou até na nacionalidade que, em face do ideal de justiça acolhido, não são tidos como relevantes, mas como “arbitrários” – e este é o aspecto negativo<sup>16</sup>. (XAVIER, 1978, p. 10).

Podemos dizer, portanto, que do princípio da capacidade contributiva emerge um **direito individual em relação ao Estado**. E o correspectivo dever consiste na obrigação de o Estado só instituir imposto que incida sobre fatos reveladores de capacidade econômica, por parte de quem os pratica. **Destarte, entendemos que este princípio constitucional, em respeito ao disposto no art. 5º, §2º c/c art. 60, §4º, IV da Carta Magna, possui a magnitude de *clausula petrea*.**

Por fim, é importante salientar que a expressão “sempre que possível” contida no enunciado prescritivo acima exposto, não quer significar que o legislador está **facultado** a respeitar o princípio da capacidade contributiva, quando da instituição de um imposto. Este princípio apresenta-se como um verdadeiro **imperativo constitucional**.

E para compreendermos o sentido desta expressão, temos de ter em mente que o direito, ao disciplinar as relações inter-humanas, opera no pressuposto da **possibilidade**. Vale dizer, no antecedente da norma jurídica encontramos a descrição de um fato de possível ocorrência e, no seu conseqüente, há a prescrição de uma conduta que se qualifique como possível de ser implementada.

Ora, esta notação de ordem epistemológica, que parece tão distante de nossa experiência corriqueira com o direito, é fundamental para compreendermos, entre outros, o sentido da frase anteposta à mensagem do art. 145, § 1º, da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. Qual a amplitude semântica da

---

<sup>16</sup> XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 10.

cláusula “Sempre que possível”? Autores da mais elevada suposição produziram excelentes argumentos para dar conteúdo à frase constitucional. Assim, Roque A. Carrazza e Hugo de Brito Machado, entre outros, postularam, em leituras diferentes, encontrar matéria significativa naquela expressão. Todavia, a cláusula é expletiva porque representa pressuposto inafastável do próprio sentido jurídico-deontico. No universo da multiplicidade intensiva e extensiva das condutas interpessoais, repetimos, não tem sentido reiterar o modo alético da possibilidade, porquanto a própria condição regulatória dos comportamentos intersubjetivos repousa necessariamente no intervalo do possível. E a reivindicação vem do objeto: é a ontologia do direito que assim exige<sup>17</sup>. (CARVALHO, 1999, p. 30-31).

## 4 CONCLUSÃO

1. Dentre os princípios tributários que compõem o denominado regime jurídico tributário, encontramos o princípio da capacidade contributiva que reflete o princípio da igualdade e realiza os ideais republicanos.

2. Segundo o princípio da capacidade contributiva, o legislador está obrigado, quando da instituição de um imposto, a construir o antecedente normativo descrevendo fatos que revelem capacidade econômica por parte de quem os pratica. Este é, portanto, o “critério discriminatório” que a Constituição impõe ao legislador, quando da construção da norma padrão de incidência de um imposto. E o “tratamento diferenciado” constante no conseqüente normativo é, justamente, o delineamento de uma obrigação tributária. Como se vê, há uma correlação lógica entre o “critério discriminatório” e o “tratamento diferenciado”: deve pagar imposto quem tem capacidade econômica para tanto, ou seja, quem tem capacidade contributiva.

3. Do princípio da capacidade contributiva emerge um **direito individual em relação ao Estado**. E o correspectivo dever consiste na obrigação de o Estado só instituir imposto que incida sobre fatos reveladores de capacidade econômica, por parte de quem os pratica. Diante disso, tal princípio possui o *status* de *clausula pétrea*, em respeito ao disposto

---

<sup>17</sup> CARVALHO, 1999. p. 30-31

no art. 5º, §2º c/c art. 60, §4º, IV da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário – fundamentos jurídicos de incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CONRADO, Paulo Cesar. *Introdução à teoria geral do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

KELSEN, Hans. *A garantia jurisdicional da constituição* (a justiça constitucional). *Direito Público*, Porto Alegre: Síntese, 2003, n. 1, jul. ago. set./2003: 90-130.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

\_\_\_\_\_. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.