

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DAS EMPRESAS NO BRASIL

THE PRINCIPLE OF BUSINESS CONTRIBUTIVE CAPACITY IN BRASIL

Sergio KARKACHE

Mestrando em Direito pela UFPR, Especialista em Direito Tributário (PUC/PR), Procurador da Fazenda Nacional, Diretor da Escola Superior da PGFN no Paraná, Professor de Direito Tributário nas Organizações Aprovação, ESAF e ESPGFN.

Resumo

O Princípio da Capacidade Contributiva encontra suas origens nos primeiros tempos da civilização, mas foi Grizziotti quem primeiro discutiu o tema junto ao Direito. No Brasil, a Constituição de 1946 expressamente o consagrou, mantendo-se isso na atual Constituição em relação aos impostos. O Princípio da Capacidade Contributiva, entre nós, significa que os sujeitos passivos devem contribuir à manutenção dos gastos públicos na proporção de sua capacidade econômica, desde que preservado o mínimo vital e os demais princípios constitucionais pertinentes. Não há, a priori, incompatibilidade com a função extrafiscal dos tributos, desde que haja consonância com a ponderação do conjunto de princípios constitucionais. A interpretação sistemática da ordem Constitucional impõe a conclusão que o Princípio se aplica também às pessoas jurídicas, e decorre de sua aptidão à sujeição passiva. Por isso, há diversas evidências em nosso Direito de aplicação deste princípio às pessoas jurídicas.

Palavras-chave: economia; ordem econômica; capacidade contributiva.

Abstract

The principle of contributive capacity has its origins in the early days of civilization, but it was Grizziotti who first discussed the issue with Law. In Brazil, taxes were expressly stated the Constitution of 1946, keeping it in the current Constitution. The principle of contributive capacity means that taxpayers should contribute to the maintenance of public spending in proportion to its economic capacity, since the least vital minimum and other relevant constitutional principles are preserved. It is, a priori, compatible with the extra fiscal function, according to the constitutional principles. The systematic interpretation of the constitutional order requires the conclusion that the principle also applies to companies, and stems from its ability to passive submission. Therefore, there are several evidences in our application of this principle of law to companies.

Key words: economics; economic order; capacity contributive.

Introdução

Talvez poucos temas sejam mais atuais (e universais) que o chamado “princípio da capacidade contributiva”, reconhecido, expressa ou implicitamente, em diversas Constituições (inclusive na Constituição Federal Brasileira de 1988).

Apesar de atual, Alfredo Becker registra que “[...] Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. Jones reporta-se a um excerto de Eródoto, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios [...]”.¹

Regina Helena Costa observa, no mesmo sentido, que a noção de capacidade contributiva remonta ao próprio surgimento do tributo e foi objeto de estudos na filosofia grega da Antiguidade, sempre ligada à ideia de justiça fiscal.²

A noção de “capacidade contributiva”, na verdade, esteve presente em todas as fases da história ocidental européia e na idade moderna, como lembra Becker.³ E foi na Idade Média, através do pensamento de São Tomás de Aquino, que se pode encontrar menção expressa ao pagamento de tributos proporcionalmente.⁴

Max Weber observa que “[...] existiam por toda parte duas coisas: a política fiscal e a política do bem-estar, e esta última no sentido de garantir, na medida habitual, o sustento [...]”.⁵ Assim, é possível deduzir que, muito antes de se falar em “direitos fundamentais”, já se intuía que era importante, para a segurança e

1 BECKER, Alfredo. *Teoria geral do direito tributário*, p. 479.

2 “[...] Fincada na ideia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que, já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Também os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante seus méritos...” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, p. 15).

3 “[...] A expressão ‘capacidade contributiva’ foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna. Esta locução encontra-se na ‘Elizabethen poor Law’ e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América...” (BECKER, Alfredo, Op. cit., p. 481).

4 “[...] Tal ideia precisou-se na Idade Média, pelo que se pode depreender do pensamento de São Tomás de Aquino, para quem cada um devia pagar tributos *secundum facultatem ou secundum equitatem proportionis*...” (COSTA, Regina Helena., Op. cit., p. 15).

5 O primeiro sistema que a produz é o do chamado mercantilismo. Mas, antes de constituir-se este último, existiam por toda parte duas coisas: a política fiscal e a política do bem-estar, e esta última no sentido de garantir, na medida habitual, o sustento. (WEBER, Max. *Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Volume II. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília/São Paulo: Universidade de Brasília e Imprensa Oficial de São Paulo, 1999, p. 520).

estabilidade do Estado, dentre outras coisas, dosar equilibradamente a política fiscal e a política do bem-estar.

Weber prossegue registrando esta preocupação dos governantes, ao referir-se à “cobrança privada de tributos”:

[...] Segundo a medida da liberdade atribuída ao funcionário, ao cargo ou ao arrendatário da coleta de impostos, a capacidade de pagar tributos corre perigo em caso de exploração excessiva, pois ao contrário do senhor político o capitalista não se interessa permanentemente na capacidade que os súditos tenham de pagar [...].⁶

Não deve soar estranho, portanto, quando Alfredo Becker relembra que o tema foi estudado por diversos pensadores:

[...] Machiavelli discutia sobre o princípio de capacidade contributiva, e também Bodin, Bocerus, Besold, Klock, Botero ao mesmo princípio se referiam. Sobre o princípio da capacidade contributiva, Guicciardini fundamenta suas célebres considerações a respeito do imposto progressivo, com rara antevisão das modernas doutrinas [...].⁷

Também Adam Smith referiu-se à contribuição conforme a capacidade, conectando o tema com a igualdade da tributação:

[...] Os súditos de todo Estado devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, na proporção de suas respectivas capacidades; ou seja, na proporção dos benefícios que recebam sob a proteção do Estado. As despesas do governo para com os indivíduos da nação são despesas para a manutenção da grandeza do Estado, a qual estão obrigados a contribuir todos na proporção de seus interesses junto ao Estado. A observância (ou inobservância) desta máxima conduz à igualdade ou desigualdade da tributação [...].⁸

6 WEBER, Max. *Ensaio de Sociologia*. Volume II. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982, p. 218.

7 BECKER, Alfredo, Op. cit., p. 480.

8 Tradução livre com base no original em inglês: “[...]I. *The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation [...]*” (SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the*

A doutrina parece atribuir a Benvenuto Griziotti o mérito de introduzir o tema como objeto de preocupação da ciência jurídica⁹. Perez De Ayala observa a respeito que:

[...] Griziotti que foi quem aperfeiçoou definitivamente o conceito de 'causa' elaborado por Raneletti, situou-se inicialmente afirmando que a causa da obrigação tributária encontra-se na participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares que derivam da atividade e da própria existência do Estado, e posteriormente, influenciado por Jarach, retificou parcialmente dizendo que a causa é a capacidade contributiva enquanto sintoma daquela participação. Contudo, a obra de Griziotti e seus seguidores sofreu derrotas extremas. Não é demais resumir aqui, de forma breve, uma posição de equilíbrio a respeito da obra do ilustre autor, que foi um primeiro passo na doutrina [...].¹⁰

Em nosso país, foi a Constituição de 1946, que expressamente, consagrou o postulado da capacidade contributiva, como relata Regina Helena Costa:

[...] No Brasil, após a Constituição Imperial, as Cartas de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se tímidas ou omissas a respeito de algum dispositivo que prestigiasse o postulado da capacidade contributiva. Foi somente com a democrática Constituição de 1946, que o princípio ganhou o merecido realce, face à dicção de seu artigo 202, assim vazado: 'Art. 202 – Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.' [...].¹¹

Wealth of Nations, 1776). Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/PesquisaObraForm.do>>, acesso em: 16 ago. 2007.

9 “[...] A introdução do tema como objeto de preocupação da Ciência Jurídica deveu-se ao trabalho do professor Benvenuto Griziotti, em 1929, e da escola de seus discípulos, conhecida como Escola de Pavia, uma vez que, até então, o assunto continuava restrito à apreciação dos estudiosos da Ciência das Finanças. Para Griziotti, a capacidade contributiva era a própria causa da obrigação tributária [...]”. (COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 17).

10 “[...] Griziotti, que fue el que perfeccionó decisivamente el primitivo concepto de 'causa' que elaborase Raneletti, se situo inicialmente afirmando que la causa de la obligación tributaria ha de encontrarse em la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado, y posteriormente, influenciado por Jarach, rectificó en parte diciendo que la causa es la capacidad contributiva en cuanto síntoma de aquella participación. Con todo, como al enjuiciar la obra de Griziotti y sus seguidores las valoraciones han sólido seguir derroteros extremos. No estará de más resumir aqui de forma muy breve, una posición de equilibrio respecto a la obra del ilustre autor, que empieza a abrirse paso en la doctrina [...]” (PEREZ DE AYALA; GONZALEZ, Eusebio. *Curso De Derecho Tributario*, p. 174).

11 COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 18.

A Constituição de 1988 manteve parcialmente (ao substituir “tributos” por “impostos”), em seu artigo 145, parágrafo 1º, a previsão expressa quanto a capacidade contributiva, ao preceituar que “[...] Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].”

Moschetti nos adverte, contudo, que ainda estamos longe de termos um conceito completo de capacidade contributiva:

[...] Este primeiro exame das mais recentes contribuições doutrinárias demonstra que a interpretação do conceito de capacidade contributiva está longe de ter-se completado. A tese que se refere à fruição dos serviços públicos é apriorística e não isenta de contradições. A tese que invoca os princípios tutelares da economia privada, parte de uma justa constatação dos limites da teoria tradicional e situa exatamente a solução do problema (investigando a conexão do artigo 53 e dos valores fundamentais contidos na Constituição) mas se mostra mais atenta ao aspecto garantista (tutela dos interesses do contribuinte individual) que ao aspecto solidário (tutela do interesse público) do princípio da capacidade contributiva [...].¹²

Contudo, aqui pretendemos examinar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos sujeitos passivos tributários e verificar se é possível admiti-la (ou não) em favor das pessoas jurídicas. Não se vai além, aqui, de pretender introduzir uma breve reflexão sobre o tema.

2 Conceito de capacidade contributiva

A expressão “capacidade contributiva” (também chamada por alguns de “capacidade econômica do contribuinte”) é uma expressão que, embora utilizada amiúde, enseja margem a ambiguidades, como observa Alfredo Becker:

[...] Tomada em si mesma, a locução ‘capacidade contributiva’ – salienta Emílio Giardina – significa apenas: possibilidade de suportar o

12 “[...] *Este primer examen de las más recientes aportaciones doctrinales demuestra ya que la interpretación del concepto de capacidad contributiva está lejos de haberse completado. La tesis que se refiere al disfrute de los servicios públicos es apriorística y no exenta de contradicciones. La tesis que invoca los principios tutelados de la economía privada, parte de una justa constatación de los límites de la teoría tradicional y sitúa exactamente la solución del problema (investigando la conexión del artículo 53 y los valores fundamentales contenidos en la constitución) pero se muestra más atenta al aspecto garantista (tutela del interés público) del principio de capacidad contributiva [...]*” (MOSCHETTI, Francesco, Op. cit., p. 96).

ônus tributário [...] Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações [...].¹³

Não obstante, vários autores tentaram (e tentam) conceituar a capacidade contributiva.

Uma teoria (tendo por defensor, dentre outros, Gaffuri) estabelece que só é capacidade contributiva aquela riqueza que possa ser extraída sem prejudicar a sobrevivência da organização econômica gravada.¹⁴ A sobrevivência da economia privada ficaria excluída se o Estado, além de extrair o fruto, pretendesse esgotar a própria fonte. Assim, o legislador tributário não poderá assumir como pressuposto do tributo uma riqueza atual que constitua fonte produtiva; ao inverso, o incremento futuro desta riqueza será suscetível à tributação.¹⁵

MOSCHETTI critica esta tese, demonstrando que ela diverge claramente da opinião mais comum, que considera manifestações típicas da capacidade contributiva a renda e o patrimônio. Observa ainda que:

[...] o perigo hipotético para a economia privada está contradito pela experiência dos países capitalistas avançados que há vários decênios aplicam o imposto sobre o patrimônio (às vezes com tipos ligeiramente progressivos) e têm, não obstante (e, melhor, graças a ele), uma economia privada mais ampla e eficiente que a italiana [...].¹⁶

13 BECKER, Alfredo, Op. cit., p. 481.

14 Gaffuri, L'attitudine alla contribuzione, p. 152, in MOSQUETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 74: “[...] *En particular, puesto que la sobrevivencia de la economia privada quedaria excluida si el Estado pretendiese detraer ‘no solo el fruto parcial, referido a un determinado periodo di tiempo de la fuente productiva en posesión privada, sino también y sobre todo la propia fuente’[...]*”.

15 Tradução livre a partir da versão, em espanhol, de GALLEGO & VAZQUEZ: “[...] *Sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que pueda ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada. En particular, puesto que la supervivencia de la economia privada quedaria excluida si el Estado pretendiese detraer ‘no sólo el fruto parcial, referido a un determinado periodo de tiempo de la fuente productiva en posesión privada, sino también y sobre todo la propia fuente’, el legislador tributario no podrá asumir como presupuesto del tributo una riqueza actual que constituya fuente productiva; a la inversa, el incremento futuro de esta riqueza será de suyo susceptible de exacción [...]*” MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Trad. Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980..

16 MOSCHETTI, Francesco, Op. cit., p. 79.

Outra tese (defendida, v.g., por MAFFEZZONI)¹⁷ propõe a relação entre capacidade contributiva e a fruição de serviços públicos.

Moschetti também critica esta posição, observando que:

[...] para esta doutrina, a tese tradicional violaria (em primeiro lugar) o princípio da igualdade, posto que permitiria impor a idêntica capacidade econômica, igual prestação tributária tanto a quem manifesta signos de desfrute de serviços públicos como a quem não os manifesta, por exemplo, tanto ao estrangeiro que transita ocasionalmente pelo país como a quem opera nele estavelmente [...].¹⁸

Complementa informando que a doutrina tradicional é contrária a esta relação.¹⁹ Distinguem-se, portanto, os ingressos públicos entre contributivos (aqueles aptos à contribuição, conforme a capacidade contributiva) e os comutativos, “[...] os que encontram sua justificativa na troca de utilidades são ingressos a título comutativo [...]”.²⁰

Faz-se necessário, portanto, admitirmos que o conceito jurídico de capacidade contributiva é distinto de noções próximas, oriundas das demais ciências (v.g. Direito Financeiro e Economia). Como bem expôs Moschetti: “[...] O princípio da capacidade contributiva não pode ser interpretado somente com base na ciência econômica, pois esta é incapaz de oferecer critérios interpretativos determinados e unívocos [...]”.²¹

A interpretação do princípio da capacidade contributiva, portanto, precisa ser feita em consonância com os princípios constitucionais.

Para uma adequada construção de um conceito jurídico de capacidade contributiva, o primeiro (e decisivo) passo é observar que não coincide com a capacidade econômica (embora esta seja um pressuposto daquela). Como

17 “[...] Maffezzoni, *La Capacidad contributiva nel diritto finanziario*, cit., 58; *Idem*, *Profili di una teoria giuridica generale dell’imposta*, Milán, 1969, p. 22 [...]” (MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Op. cit., p. 82)

18 MOSCHETTI, Francesco, Op. cit., p. 83.

19 “[...] *Una tesis todavía más reciente ha sometido a una crítica rigurosa el concepto de capacidad contributiva y ha propuesto referir la capacidad contributiva a las manifestaciones de disfrute de los servicios públicos [...]*” (MOSCHETTI, Francesco, Op. cit., p. 84.

20 “[...] *Constituyen cumplimiento de un deber de solidaridad y se encuadran en el artículo 53, sólo aquellos tributos que estén justificados por un hecho particular del contribuyente (renta, patrimonio, gasto, etc.) prescindiendo del disfrute de un bien o servicio públicos. Sólo estos son ingresos a título contributivo, mientras los que encuentran su justificación en un intercambio de utilidades son ingresos a título conmutativo [...]*” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 145).

21 “[...] *Si bien el principio de capacidad contributiva ha visto la luz en el ámbito de la ciencia económica, no podemos remitirnos inmediatamente a ella puesto que no está en situación de suministrar por sí mismo criterios interpretativos determinados y unívocos [...]*” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 110).

demonstra Moschetti: “[...] Se é certo que não pode haver capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é certo que podem existir capacidades econômicas que não demonstram aptidão para a contribuição [...]”.²²

A capacidade econômica, portanto, é pressuposto da capacidade contributiva, mas sobre ela se agregam valores jurídicos que determinam selecionar, dentre os eventos econômicos, aqueles aptos à contribuição. Na lição de Betina Gruppenmacher: “[...] Capacidade Contributiva pressupõe capacidade econômica, que corresponde à potencialidade econômica, aptidão para contribuir por possuir patrimônio renda ou disposição desta através de consumo[...]”.²³

A capacidade contributiva, assim, não está em toda manifestação de riqueza, mas apenas naquela que se revelar idônea a concorrer aos gastos públicos, à luz das exigências constitucionais.²⁴

É que a capacidade contributiva não é regida pelas regras da economia, mas sim pelos princípios constitucionais. O primeiro deles o da igualdade, como demonstra Roque Carraza:

[...] O princípio da capacidade contributiva 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 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 [...].²⁵

Moschetti, ao examinar o princípio da capacidade contributiva, identifica a conexão com o princípio da solidariedade:

[...] Portanto, a prestação tributária está considerada no artigo 53 sob o aspecto de cooperação geral para conseguir um fim que interessa

22 “[...] Precisemos ahora que la capacidad contributiva, aun presuponiendo la capacidad económica, no coincide totalmente con ella. Si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución [...]” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 275-276).

23 , Betina Treiger. A Reforma Tributária e a Afronta aos Direitos Fundamentais, *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 5, set-out. 2003.

24 “[...] Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución [...]” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 277).

25 CARRAZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 87.

não só ao indivíduo, mas a toda comunidade em que aquele se insere. Estão presentes todos os elementos do dever de solidariedade: o sacrifício de um interesse individual, a ausência ou irrelevância de uma contraprestação direta e a finalidade de interesse coletivo [...].²⁶

A capacidade contributiva, além disso, deve respeitar a liberdade de iniciativa econômica e a propriedade privada. Mas muitos outros princípios constitucionais são afins à capacidade contributiva, como a igualdade (ou isonomia), progressividade e seletividade tributárias.

A capacidade contributiva, então, assume (pelo menos) duas importantes funções, como explica Diego Fabo:

[...] o princípio da capacidade econômica cumpre, no ordenamento espanhol, dupla função. Por um lado, manifesta-se como fundamento que justifica o próprio fato de contribuir e, portanto, constitui o elemento indissociável da tipificação legal impositiva que legitima o tributo. E, por outro, é a medida ou proporção da contribuição individual dos sujeitos obrigados a sustentar os gastos públicos [...].²⁷

O gravame, então, não deve atingir a totalidade dos bens e rendas do sujeito passivo, mas a riqueza suficiente para fazer frente ao ônus tributário: “[...] Por outro lado, e no que respeita ao princípio da capacidade econômica ou de capacidade contributiva, tem conteúdo essencial que se identifica com a titularidade dos meios econômicos, com a posse de uma riqueza suficiente para fazer frente ao pagamento do tributo [...]”.²⁸

O legislador, portanto, submetido ao princípio da capacidade contributiva, deve assumir uma postura seletiva, em relação aos fatos e atos econômicos passíveis de figurar no aspecto material da hipótese de incidência tributária. Como afirma Perez De Ayala: “[...] na relação impositiva o critério justificativo, a razão última

26 “[...] Por tanto, la prestación tributaria está considerada en el artículo 53 bajo el aspecto de la cooperación general para conseguir un fin que interesa no ya al individuo, sino a toda la comunidad en que aquél se inserta. Están presentes todos los elementos del deber de solidaridad: el sacrificio de un interés individual, la ausencia o irrelevancia de una contraprestación directa y la finalidad de interés colectivo [...]” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 124).

27 “[...] el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento una doble función. Por una parte, se manifiesta como fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima el tributo. Y, por otra, es la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos...” (FABO, Diego Marin-Barnuevo, Op. cit., p. 21).

28 “[...] Por otro lado, y en lo que respecta al principio de capacidad económica o de capacidad contributiva, tiene un contenido esencial que se identifica con la titularidad de medios económicos, con la posesión de una riqueza suficiente para hacer frente al pago de los tributos [...]” (FABO, Diego Marin-Barnuevo, Op. cit., p. 20).

pela qual a lei toma um fato da vida como pressuposto de uma obrigação tributária, é a existência de uma capacidade contributiva da qual dito fato pode se considerar índice ou sintoma [...].²⁹

Alfredo Becker classifica estes atos/fatos com a expressão “signos presuntivos de riqueza”:

[...] Nos países cuja Constituição juridicizou o ‘princípio da capacidade contributiva’, convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável [...].³⁰

Portanto, fala-se de uma capacidade contributiva objetiva, e não subjetiva, como leciona Roque Carraza:

[...] A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietários de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis, etc.) [...] Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza [...].³¹

É que, na feliz síntese de Emílio Millan, a capacidade contributiva começa na riqueza não destinada à manutenção vital:

[...] Na verdade, a doutrina concorda que o mínimo isento constitui uma consequência lógica da tributação conforme a capacidade contributiva, sempre que a mesma seja entendida como capacidade econômica apta a contribuição. Desta perspectiva deve-se afirmar que nem toda capacidade econômica constitui capacidade contributiva, mas que, como afirma Forte, esta ‘começa onde a riqueza não está destinada às necessidades mínimas da vida’.³²

29 PEREZ DE AYALA, Op. cit., p. 173.

30 BECKER, Alfredo, Op. cit., p. 528.

31 CARRAZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 90.

32 “[...] *En realidad, la doctrina ha coincidido en señalar que el mínimo exento constituye una consecuencia lógica de la tributación conforme la capacidad contributiva, siempre que la misma haya sido entendida como capacidad económica apta para la contribución. Desde esta perspectiva*

O Estado, ao pretender tributar os “signos presuntivos de riqueza” dos sujeitos passivos, não pode restringir-se a uma análise puramente econômica ou retributiva. As realidades produzidas pela economia privada são, sem dúvida, o ponto de partida, mas a tributação deve ser válida, à luz do Direito. Portanto, como lembra Moschetti:

[...] Em consequência, ao gravar os recursos indicados mais acima é necessário: 1. eximir, em qualquer hipótese, uma parte correspondente ao mínimo vital pessoal e familiar; 2. E ter em conta todos aqueles gastos e elementos passivos que, ainda que não inerentes à produção da renda, influem em qualquer caso sobre a situação econômica do contribuinte [...].³³

3 A capacidade contributiva nos tributos extrafiscais

Parece-nos pertinente ao tema esposado investigar se o princípio da capacidade contributiva é aplicável aos *tributos extrafiscais*.

Luciano Amaro relata-nos o que se entende por tributos extrafiscais:

[...] Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas.³⁴

Betina Gruppenmacher justifica, com propriedade, a *ratio* da função extrafiscal dos tributos:

*debe afirmarse que no toda capacidad económica constituye capacidad contributiva, sino que, como afirma Forte, ésta 'comienza donde la riqueza no está ya destinada a las necesidades mínimas de la vida [...]' (MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 31).*

³³ “[...] En consecuencia al gravar los recursos indicados más arriba es necesario: 1) eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar; 2) y tener en cuenta todos aquellos gastos y elementos pasivos que, aun no siendo inherentes a la producción de la renta, influyen en cualquier caso sobre la situación económica del contribuyente[...].” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 266).

³⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 89.

[...] O Estado social é necessariamente intervencionista. Nele, o tributo deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça. Vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado também de forma extrafiscal, criando benefícios para regiões mais pobres. Dessa forma, a observância do princípio da igualdade no tratamento atribuído ao sujeito passivo, seja na fase legislativa, seja na fiscalização e arrecadação de tributos é um forte instrumento de redistribuição de riquezas [...].³⁵

A questão que se coloca é se, mesmo no desempenho de funções extrafiscais, os tributos devem (ou não) observar a capacidade contributiva. Concordamos com a visão de Moschetti, que submete a análise à ótica do respeito à liberdade de iniciativa e à propriedade privada:

[...] Devem ser respeitados, em particular, os direitos fundamentais relativos à liberdade de iniciativa econômica e à propriedade privada. As intervenções de incentivo ou de dissuasão são, desde logo, legítimas enquanto se limitam a fazer mais ou menos atrativas certas atividades econômicas, modificando os termos de conveniência oferecidos pelo mercado e deixando, portanto, em liberdade substancial, ainda que condicionada, a iniciativa econômica. Tornar-se-iam, ao revés, ilegítimas se tivessem como consequência a impossibilidade prática de empreender ou manter determinadas atividades [...].³⁶

Alfredo Becker, ainda, observa que não existe qualquer contradição entre o princípio da capacidade contributiva e a função extrafiscal dos tributos. Ao contrário, é decorrência (no mais das vezes) da aplicação deste princípio:

[...] Embora Emilio Giardina manifeste reservas quanto a conveniência e praticabilidade da tributação extrafiscal no tocante à repartição da propriedade, contudo reconhece e demonstra que a tributação extrafiscal não contradiz a regra constitucional que juridicizou o

35 GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Reforma Tributária e a Afronta aos Direitos Fundamentais, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Volume 5, set-out/2003.

36 “[...] *Deben ser respetados, en particular, los derechos fundamentales relativos a la libertad de iniciativa económica y a la propiedad privada. Las intervenciones de incentivo o de disuasión son, desde luego, legítimas mientras se limitan a hacer más o menos atractivas ciertas iniciativas económicas, modificando los términos de conveniencia ofrecidos por el mercado y dejando, por tanto en libertad sustancial, aunque condicionada, la iniciativa económica. Se tornarían, en cambio, ilegítimas si tuvieran como consecuencia la imposibilidad práctica de emprender o mantener determinadas actividades [...]*” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 291).

princípio da capacidade contributiva, podendo esta regra constitucional harmonizar-se perfeitamente com a tributação extrafiscal. Na verdade, a tributação extrafiscal, ao criar ou aumentar um tributo e ao isentar ou reduzir outro tributo, sempre poderá e deverá (existindo regra jurídica constitucional em exame) fazê-lo em relação à riqueza do contribuinte e resguardando o mínimo indispensável [...].³⁷

E, na verdade, a função extrafiscal dos tributos hoje é aplicada em todos os Estados modernos, não como exceção, mas (também) por força do princípio da capacidade contributiva, como esclarece Moschetti:

[...] Limitamo-nos a constatar que, de fato, hoje todos os Estados modernos, após uma longa evolução, utilizam o imposto com fins econômicos e sociais; isso confirma a tese, aqui sustentada, de que o artigo 53 não só não exclui tal utilização, mas que, pelo contrário, a requer, nos limites em que a capacidade econômica, para ser capacidade contributiva, deve qualificar-se à luz das exigências coletivas [...].³⁸

Em verdade, é possível identificar no Direito Positivo (inclusive em nosso país) diversos tributos em que a função extrafiscal predomina. Podemos lembrar (à guisa de exemplo) das inúmeras formas de isenções, benefícios fiscais, reduções de alíquota e assemelhados, conferidos aos sujeitos passivos (inclusive e preferencialmente às pessoas jurídicas, em especial sociedades empresárias).

4 A capacidade contributiva e o sujeito passivo tributário

Sujeito passivo da relação jurídica tributária, diz Paulo De Barros Carvalho: “[...] é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais [...].³⁹ Diz-se que possui “capacidade tributária passiva”, ou, na expressão de Hector Villegas, “destinação legal tributária”.⁴⁰

37 BECKER, Alfredo, Op. cit., p. 500.

38 “[...] *Nos limitamos a constatar que, de hecho, hoy todos los Estados modernos, tras una larga evolución, utilizan el impuesto con fines económicos y sociales; esto confirma la tesis, aquí sostenida, de que el artículo 53 no sólo no excluye tal utilización, sino que, por el contrario, la requiere, en los límites en que la capacidad económica, para ser capacidad contributiva, debe cualificarse a la luz de las exigencias colectivas [...]*” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 283).

39 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.304.

40 “[...] *Destinatário legal tributário, na feliz concepção de Hector Villegas, é ‘o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato impositivo e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer*

Dino Jarach acrescenta que a capacidade tributária passiva é distinta da capacidade civil, pois o incapaz (aos olhos do Direito Civil) pode possuir capacidade tributária passiva (como, aliás, preceitua nosso Código Tributário Nacional). Complementa que é capaz (para a sujeição passiva tributária) o sujeito ao qual, pela natureza do fato impositivo, este pode ser atribuído.⁴¹

Não se confunde, todavia, *capacidade tributária passiva* e *capacidade contributiva*. Enquanto a primeira se refere ao critério pessoal da regra matriz de incidência (em geral, definida em lei), a capacidade contributiva constitui princípio constitucional.⁴²

A capacidade contributiva condiciona a seleção, pelo legislador, dos sujeitos passivos aptos a integrar a regra matriz, como esclarece Moschetti:

[...] Passemos agora do aspecto objetivo para o aspecto subjetivo, para perguntarmos quem é o sujeito que está “obrigado a contribuir aos gastos públicos” de acordo com a mesma norma. A questão não

a carga do tributo, ligada, como consequência, à hipótese de incidência condicionante’.” (COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 58).

41 “[...] *Se suele afirmar que la diferencia entre capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto es cierto: sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que prima facie debería serle atribuido, se atribuya a otro sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo. El problema ya ha sido tratado en cuanto hemos hablado de la naturaleza económica del criterio de atribución y de la autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho privado en lo que se refiere precisamente a la atribución: tenemos que volver ahora sobre el argumento, demostrando que la capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido [...]*” (JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, p. 189).

42 “[...] Sainz de Bujanda alerta para que não se confunda a noção de capacidade tributária passiva com a de capacidade contributiva. Anota, *in verbis*: “*Hay que tener buen cuidado en no confundir la noción constitucional de capacidad contributiva a la que ahora me estoy refiriendo - con el concepto de capacidad jurídica tributaria pasiva. La noción constitucional opera como límite al ejercicio del poder impositivo por el legislador ordinario: es, pues, un concepto que enmarce el despliegue de la normativa legal; el concepto de capacidad stricto sensu, deriva, en cambio, de la ley ordinaria, en cuanto que es ésta la que determina los requisitos que el ordenamiento exige para que las personas, naturales o jurídicas, puedan asumir una posición jurídica pasiva dentro de la relación jurídica tributaria, en la que el sujeto activo es la Administración Pública. La distinción es, como puede verse, transcendental. Una posible infracción, por el legislador ordinario, de la norma constitucional que impone el principio de la capacidad contributiva, podrá llevar aparejada la declaración de inconstitucionalidad del precepto que dé origen a la infracción; la existencia de una capacidad defectuosa del sujeto pasivo, dentro del ámbito de una relación jurídica tributaria, afectará, en cambio, al contenido obligatorio de esa relación, mas no a la validez de la norma en que el vínculo tributario encuentre su fundamento [...]*” (BUJANDA, Sainz de. Apud COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 59).

carece de importância, posto que o artigo 53 estabelece uma conexão entre “todos” (obrigados a contribuir) e “sua” própria capacidade contributiva. Isto comporta, de um lado, que quem é obrigado a contribuir aos gastos públicos deve pagar em razão da capacidade contributiva própria e não alheia; de outro, que a capacidade contributiva deve fazer surgir um dever de contribuir aos gastos públicos para os titulares da mesma e não para outros [...].⁴³

Ou ainda, na lição de Alfredo Becker:

[...] Primeira ressalva – Nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o ‘princípio da capacidade contributiva’, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária: a) aquela pessoa de cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo [...].⁴⁴

Possuir capacidade tributária passiva não é suficiente, portanto, para determinar que a resposta pela imposição tributária, uma vez que a pessoa pode não ter aptidão jurídica para suportá-lo.

Exige-se que o sujeito passivo tenha o dever de solidariedade com as demais pessoas (o que exclui os estrangeiros não residentes, por exemplo).⁴⁵

Também é necessário que a incidência recaia sobre o sujeito ao qual se possa atribuir a capacidade contributiva (e desde que relacionado ao fato gerador), como explica Jarach.⁴⁶

43 “[...] Pasemos ahora del aspecto objetivo al aspecto subjetivo, para preguntarnos quién es el sujeto que está ‘obligado a contribuir a los gastos públicos’ de acuerdo con la misma norma. La cuestión no carece de importancia, puesto que el artículo 53 establece una conexión entre ‘todos’ (obligados a contribuir) y ‘su’ propia capacidad contributiva. Esto comporta, de un lado, que quienes contribuyen a los gastos públicos deben pagar en razón a la capacidad contributiva propia y no ajena; de otro, que la capacidad contributiva debe hacer surgir un deber de contribuir a los gastos públicos para los titulares de la misma y no para otros [...]” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 233).

44 BECKER, Alfredo A, Op. cit., p. 280.

45 “[...] El ente público podrá imponer la obligación tributaria sólo a aquellas personas frente a las cuales pueda configurarse un deber de solidaridad hacia los demás miembros del grupo social, y esto requiere no una mera presencia momentánea en el territorio nacional, sino una vinculación duradera. La conexión con el ente impositor no despliega sus efectos sólo como límite de eficacia o de oportunidad de la ley tributaria, sino también como requisito mínimo, necesario para justificar un deber de solidaridad [...]” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 253).

46 “[...] Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se HALLA en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva [...]” (JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, p. 168).

5 A eficácia do princípio em relação às pessoas jurídicas

A tendência tradicional da doutrina é negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas. Regina Costa explica a respeito:

[...] Portanto, não é somente porque alguém formalmente pode ser sujeito passivo da relação jurídica tributária, que poderá nela figurar. Há que se verificar se, materialmente, estão presentes as condições que o fazem de sujeito passivo em potencial para efetivo contribuinte ou responsável. Do até aqui exposto, pode-se concluir que o conceito de capacidade contributiva é aplicável somente às pessoas físicas, não tendo nenhuma influência quanto às pessoas jurídicas. Essa, realmente, é a orientação majoritária [...].⁴⁷

Dino Jarach, citando Adriani, relata que o principal argumento neste sentido é que: “[...] não se pode estender o princípio da capacidade contributiva às sociedades sem mudar o significado próprio do princípio [...]”.⁴⁸

Jarach prossegue, explicando a posição de Pugliese e Adriani:

[...] outra observação foi feita por Pugliese e Adriani para negar que o princípio da capacidade contributiva constitua seu fundamento. Afirma-se, a efeito, que este princípio tem significado somente para as pessoas físicas e não para as pessoas jurídicas. Esta afirmação, sem embargo, leva-nos a um conceito de capacidade contributiva próprio de certas doutrinas financeiras, segundo as quais somente as pessoas físicas podem ser tomadas em conta como sujeitos da imposição segundo o princípio da capacidade contributiva, porque as pessoas jurídicas não são senão ficções, que não possuem, pois, uma capacidade contributiva própria [...].⁴⁹

47 COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 51.

48 “[...] Puede ser que tenga razón Adriani, en cuanto afirma que no se puede extender el principio de la capacidad contributiva a las sociedades sin cambiar el significado del principio mismo [...]” (JARACH, Dino, Op. cit., p. 115-116).

49 “[...] otra observación ha sido hecha por Pugliese y Adriani, para negar que el principio de la capacidad contributiva constituya su fundamento. Se ha afirmado, en efecto, que este principio tiene un significado solamente para las personas físicas y no para las personas jurídicas. Esta afirmación, sin embargo, nos lleva a un concepto de capacidad contributiva propio de ciertas doctrinas financieras, según las cuales solamente las personas físicas pueden ser tomadas en cuenta como sujetos de la imposición según el principio de la capacidad contributiva, porque las personas jurídicas no son sino ficciones, que no poseen, pues, una capacidad contributiva propia [...]” (JARACH, Dino, Op. cit., p. 114-115).

Concordamos, contudo, com a visão, exposta por Dino Jarach, no sentido da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas:

[...] Mas isto não é senão outra maneira de afirmar que o conceito de capacidade contributiva da ciência das finanças ou de uma determinada teoria financeira não é o mesmo conceito de direito tributário; este é um conceito mais genérico, em que somente se reconhece que um aspecto da riqueza de uma pessoa, física ou jurídica, é considerado suficiente para representar um fato imponible e que a imposição se realiza segundo a magnitude do fato imponible. Não se pode duvidar, deste ponto de vista, também os impostos sobre os rendimentos ou o capital das sociedades comerciais têm como elemento característico do fato imponible, como fundamento da impenibilidad, o conceito de capacidade contributiva [...].⁵⁰

Como explica Regina Costa, não há reais contradições entre a capacidade contributiva e sua aplicação às pessoas jurídicas.⁵¹ Ao contrário, contradiz a interpretação sistemática da Constituição supor o contrário.

Como observa Alfredo Becker: “[...] O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as duas ressalvas abaixo indicadas) de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária [...]”.⁵² E assim ocorre porque as pessoas jurídicas, em nossa ordem constitucional e em diversas outras, são autorizadas a possuir patrimônio, a desenvolverem atividades econômicas (que lhe asseguram renda), a circularem mercadorias, industrializarem produtos, aplicarem seus recursos financeiros, enfim, a atuação das pessoas jurídicas no campo econômico é igual ao das pessoas naturais.

Vamos além: a capacidade econômica das pessoas jurídicas é, muito frequentemente, superior à da maioria das pessoas naturais. Basta lembrar-se de setores econômicos restritos às pessoas jurídicas, como instituições financeiras

50 “[...] Pero esto no es sino otra manera de afirmar que el concepto de capacidad contributiva de la ciencia de las finanzas o de una determinada teoría financiera no es el mismo concepto del derecho tributario; éste es un concepto más genérico, en que solamente se reconoce que un aspecto de la riqueza de una persona, física o jurídica, es considerado suficiente para representar un hecho imponible y que la imposición se realiza según la magnitud del hecho imponible. No se puede dudar que, desde este punto de vista, también los impuestos sobre los réditos o el capital de las sociedades comerciales tienen como elemento característico del hecho imponible, como fundamento de la impenibilidad, el concepto de capacidad contributiva [...]” (JARACH, Dino, Op. cit., p. 115-116).

51 “[...] Entendemos que, feitas pequenas adaptações ao conceito clássico, o postulado da capacidade contributiva tem aplicação também em relação às pessoas jurídicas, sem alteração de sua essência como vetor para o exercício de uma tributação justa em matéria de impostos [...]” (COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 60).

52 BECKER, Alfredo Augusto, Op. cit., p. 279.

(que possuem, inegavelmente, capacidade econômica muito superior às pessoas físicas em geral).

Por outro lado, seria válido, no mundo pós-moderno (ou transmoderno, ou segundo alguns, “hipermoderno”) continuar-se falando de uma pessoa jurídica que “não existe”, ou que é “somente uma ficção”, ou uma “projeção da personalidade de seus sócios, pessoas físicas”, e ao mesmo tempo olharmos janelas fora as grandes corporações, as empresas transnacionais e multinacionais?⁵³

Parece correto o pensamento de Jarach, quando afirma:

[...] É precisamente uma tendência do direito moderno, e o direito tributário se une à tendência geral, de reconhecer cada vez mais a personalidade das entidades coletivas, em particular das sociedades comerciais. No direito tributário esta tendência é evidente: é claro, pois, que se deve admitir uma capacidade contributiva própria destas entidades. A limitação do conceito de capacidade contributiva às pessoas físicas está em contradição com a tendência associacionista moderna e com as tendências do direito a reconhecer personalidade a estas formas coletivas [...].⁵⁴

Aliomar Baleeiro já reconhecia, à luz da Constituição de 1946, a aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas:

Aquele dispositivo [CF/1946, art. 202] não distingue entre contribuintes, de sorte que compreende não só as pessoas físicas mas também as jurídicas, sem que, por isso, o legislador se permita ignorar os problemas financeiros peculiares a estas últimas, assunto de controvérsia entre doutrinadores e de diversidade de técnica financeira nos vários países [...].⁵⁵

O problema se coloca, também, sobre a aplicação do princípio da igualdade que, em nosso direito, encontra expressão na Constituição: “[...] é vedado [...] instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem

53 Muitas destas empresas, de acordo com as estatísticas, possuem faturamento superior àquele de vários Estados soberanos, dentre eles o Brasil.

54 “[...] Desde el punto de vista jurídico, por lo menos, no es posible compartir esta opinión. Es precisamente una tendencia del derecho moderno, y el derecho tributario se une a la tendencia general, la de reconocer cada vez más la personalidad de las entidades colectivas, en particular la de las sociedades comerciales. En el derecho tributario esta tendencia es evidente: es claro, entonces, que se debe admitir una capacidad contributiva propia de estas entidades. La limitación del concepto de capacidad contributiva a las personas físicas está en contradicción con la tendencia asociacionista moderna y con las tendencias del derecho a reconocer personería a estas formas colectivas [...]” (JARACH, Dino, *Op. cit.*, p. 115).

55 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 270.

em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos [...].⁵⁶

Importante observar que a Constituição se refere aos “contribuintes” como destinatários do princípio e não somente às “pessoas naturais”. Como visto, o conceito de “contribuintes” pode atingir tanto pessoas naturais como jurídicas.

Neste sentido, Roque Carraza observa:

[...] Importante destacar que o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas [...].⁵⁷

Carraza, ainda, faz interessante alusão ao princípio da pessoalidade (correlato à capacidade contributiva), quando afirma:

[...] Podemos concluir, pois, que negar-se a compensação do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas é inconstitucional porque: [...] (b) contraria o princípio da igualdade tributária (art. 150, II) além de atentar contra o caráter pessoal de que o tributo em tela deve revestir-se, por imperativa determinação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF) [...].⁵⁸

Por outro lado, assim como às pessoas naturais, também é aplicável às pessoas jurídicas o requisito de “[...] eximir, em qualquer hipótese, uma parte correspondente ao mínimo vital pessoal e familiar [...]”.⁵⁹ É claro que, com as devidas adequações à realidade das pessoas jurídicas, como dispõe Sacha Calmon Coelho: “[...] Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, desde a Espanha, predicam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas, sob pena de extinção. Somente após este limite, teriam capacidade contributiva [...]”.⁶⁰

56 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Artigo 150, II.

57 CARRAZA, Roque, Op. cit., p. 87.

58 CARRAZA, Roque, Op. cit., p. 117, nota de rodapé 74.

59 “[...] *En consecuencia al gravar los recursos indicados más arriba es necesario: 1) eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar; 2) y tener en cuenta todos aquellos gastos y elementos pasivos que, aun no siendo inherentes a la producción de la renta, influyen en cualquier caso sobre la situación económica del contribuyente[...]*” (MOSCHETTI, Op. cit., p. 266).

60 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Sistema Tributário. p. 95.

Regina Costa explica, neste sentido:

[...] Assim também nos parece que as pessoas jurídicas ‘têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de produtividade para sobreviverem como célula econômica e, ao depois, participarem no custeio da despesa pública, pois demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, riqueza’.⁶¹

Mas, mesmo que se adote a visão tradicional (que exclui as pessoas jurídicas como destinatárias do princípio da capacidade contributiva), seria necessário compatibilizar esta visão com o princípio da igualdade.

A pergunta que se faz é a seguinte: como cumprir o mandamento da igualdade (que veda discriminações entre contribuintes, em questões tributárias) e, ao mesmo tempo, sustentar que a capacidade contributiva não se aplica às pessoas jurídicas?

Poder-se-ia argumentar que pessoas naturais e jurídicas não são “contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Mas é necessário, então, comparar-se a capacidade econômica (no sentido econômico) de algumas pessoas naturais, integrantes das classes A e B em nossa sociedade, com a grande massa de pequenas empresas (a maioria familiares, compostas de ex-desempregados), e pensar novamente: atende aos princípios de Justiça Fiscal, insertos na Constituição, tal discriminação?

A “aparente” contradição de princípios (igualdade e capacidade contributiva) exigiria a ponderação deles, como leciona Luiz R. Barroso:

[...] Princípios contêm, normalmente, uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir. [...] Por isso a sua incidência não pode ser posta em termos de tudo ou nada, de validade ou invalidade. Deve-se reconhecer aos princípios uma dimensão de peso ou importância. [...] A aplicação dos princípios se dá, predominantemente, mediante ponderação [...].⁶²

Portanto, basta que a regra matriz de incidência contemple as necessárias adequações entre as duas espécies de pessoas.

61 COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 61.

62 BARROSO, Luiz Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro. (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n.1, 2001.

6 Algumas evidências, no Direito Positivo e Comparado, de aplicação da Capacidade Contributiva, em favor das pessoas jurídicas

Há algumas evidências, em nosso Direito e no Direito Comparado, de reconhecimento do princípio da capacidade contributiva em favor das pessoas jurídicas.

Na Confederação Suíça, por exemplo, a Constituição Federal prevê, expressamente, que no imposto federal direto “[...] As pessoas jurídicas, qualquer que seja sua forma, devem ser obrigadas a pagar impostos, segundo sua capacidade econômica, de maneira mais igualitária possível [...]”.⁶³

Moschetti dá outro exemplo, com base no Direito Positivo Italiano:

[...] Analogamente, para desenvolver as zonas deprimidas centro-setentrionais, tem-se concedido a isenção por dez anos de todos os impostos diretos sobre a renda, a favor das novas empresas artesanais e das novas pequenas indústrias que ali se constituam em municípios inferiores a 10.000 habitantes [...].⁶⁴

Regina Helena Costa, por sua vez, lembra como exemplo de aplicação da capacidade contributiva a “legitimidade das isenções concedidas às microempresas”.⁶⁵ Aliás, não só, mas o próprio tratamento “jurídico favorecido e diferenciado” dispensado às pequenas empresas é inspirado (dentre outros) no princípio da capacidade contributiva, pois a Constituição Federal brasileira de 1988 determina que a:

[...] União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a beneficiá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias,

63 “[...] 5. O imposto federal direto, segundo a alínea 1ª, letra c, será estabelecido segundo as seguintes regras: a) O imposto pode atingir o rendimento de pessoas jurídicas, assim como o rendimento líquido, o capital e as reservas de pessoas jurídicas. As pessoas jurídicas, qualquer que seja sua forma, devem ser obrigadas a pagar impostos, segundo sua capacidade econômica, de maneira mais igualitária possível...” (SUÍÇA, Constituição da Confederação. Artigo 41 Ter (E) 5. “a”, In: BRASIL, Senado Federal. *Constituição do Brasil e Constituições Estrangeiras*. Volume II. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1987, p. 880).

64 Tradução livre: “[...] *Análogamente, para desarrollar las zonas deprimidas centro-septentrionales, se ha concedido la exención por diez años de todos los impuestos directos sobre la renta, a favor de las nuevas empresas artesanas y de las nuevas pequeñas industrias que allí se constituyan en municipios inferiores a 10.000 habitantes[...]*” (MOSCHETTI, Francesco. Op cit. p. 284).

65 COSTA, Regina Helena, Op. cit., p. 61.

previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.⁶⁶

Neste sentido vai o nosso Supremo Tribunal Federal que, examinando o regime do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), instituído pela Lei 9.317/1996, concluiu que “[...] Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta [...]”.⁶⁷

O regime do SIMPLES, aliás, adota alíquotas progressivas conforme a faixa de renda, prestigiando claramente o princípio da capacidade contributiva, conforme observa Caroline Dias:

[...] No SIMPLES, o princípio da capacidade contributiva ficou resguardado. A progressividade neste novo sistema de tributação atenta satisfatoriamente à capacidade econômica dos contribuintes, como ensina Hugo de Brito Machado, citando Fritz Newmark: ‘O tema da tributação progressiva tem sido ponto de duradouras e fundas divergências. Parece-nos, todavia, que o tributo progressivo na verdade é o que mais adequadamente alcança a capacidade econômica das pessoas. Por isso, em atenção ao princípio da isonomia, diremos que o melhor critério discriminador, em se tratando de estabelecer normas de tributação, é o da capacidade econômica. Ainda que não seja possível adaptar-se com exatidão o dever fiscal individual à capacidade contributiva de cada contribuinte, a alíquota progressiva cumpre melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva’. Assim, em relação ao princípio da capacidade contributiva, nada há de confrontador no SIMPLES [...].⁶⁸

Desnecessário lembrar que a Lei Complementar 123, de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), em substituição aos regimes anteriores (inclusive SIMPLES Federal), não só manteve, como ampliou a progressividade das alíquotas, graduando-as progressivamente conforme a faixa de receita bruta da pequena empresa.

66 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988, artigo 179.

67 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADIn 1.643/União Federal, Relator Min. Maurício Correa, DJU 14.03.2003). No mesmo sentido: STF 2ª. Turma, ARAI 452.642-1-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, julgado em 13.12.2005, Revista dos Tribunais, volume 851, p. 150.

68 DIAS, Caroline Said. O Regime do SIMPLES FEDERAL, in: *Revista Dialética de Direito Público*, volume 54, p. 18.,

Também constituem exemplo, aplicável ao crédito tributário, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça, no Brasil que, embora admitam a penhora de faturamento da empresa, estabelecem como uma das condições que “[...] c) o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial [...]”.⁶⁹ Há julgamentos que fixam o percentual em até trinta por cento⁷⁰, outros que definem em vinte por cento⁷¹, o que evidencia a preocupação com a preservação do mínimo necessário, a que se referiu Sacha Calmon, linhas acima.

Considerações finais

O princípio da capacidade contributiva, presente em nossa Constituição e no direito comparado, apesar das ambigüidades e dificuldades de interpretação, possui um conceito jurídico estável, que se afasta do puro conceito (econômico) de capacidade econômica.

Em síntese, conforme Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou de livre exercício de sua profissão, ou a livre disposição de sua empresa, ou o livre exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica [...].⁷²

A capacidade contributiva deve preservar do gravame os bens e rendas necessários à preservação do mínimo existencial, e é aplicável aos tributos

69 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ementa: “As turmas que compõem a Segunda Sessão deste Tribunal têm admitido a penhora sobre faturamento da empresa, desde que, cumulativamente: a) o devedor não possua bens ou se os tiver, sejam esses de difícil execução ou insuficientes para saldar o crédito demandado; b) haja indicação de administrador e esquema de pagamento (CPC, art. 678 e 719) e c) o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial [...]”. 3ª Turma, RESP 418129, rel. Min. Nancy Andriighi, j. 16.5.2002, unânime. No mesmo sentido: RSTJ 56/338, 109/107; STJ RT 801/155, 839/202, RT 808/312.

70 STJ, 2ª Turma, RESP 287603, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU 26/5/2003.

71 STJ, 1ª Turma, MC 2753, Rel. Min. Gomes de Barros, DJU 20/9/2001.

72 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 137.

extrafiscals. Tem como destinatários legais aqueles que são aptos a serem sujeitos passivos e que, além disso, revelarem capacidade contributiva, o que pode ocorrer tanto quando o sujeito passivo for uma pessoa natural como ao contrário, uma pessoa jurídica.

Não há, ao contrário da visão tradicional, incompatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e sua aplicação às pessoas jurídicas. Eventuais inadequações podem (e devem) ser adaptadas pelo legislador. Isso decorre ante a evolução do conceito de pessoa jurídica, à luz da realidade pós-moderna (ou transmoderna), que admite os requisitos do conceito.

Mas, mesmo à luz da visão tradicional, a necessidade de ponderação com o princípio da igualdade, conduziria ao mesmo resultado: a possibilidade de aplicação. Conforme demonstrado, aliás, há vários exemplos de institutos jurídicos, aplicáveis às pessoas jurídicas e com nítida inspiração no princípio da capacidade contributiva.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1951.
- BARROSO, Luiz Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro. (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 1, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARRAZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10^a. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998 .
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- FABO, Diego Marin-Barnuevo. *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF* Madrid: Constitución y Leyes, 1996.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. *Fórum de Direito Tributário*, v. 5, set-out/2003.
- JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 3. ed. Buenos Aires: Abeleto-Perrot, 1996.
- MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El mínimo exento en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributário*. Tomo I, 5. ed. Madrid: EDERSA, 1989.

SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/PesquisaObraForm.do>>. Acesso em: 18 ago.2007.

WEBER, Max. *Economia e Sociedade: Fundamentos da Sociologia Compreensiva*. Volume II. Tradução Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília/São Paulo: Universidade de Brasília e Imprensa Oficial de São Paulo, 1999.

_____. *Ensaio de Sociologia*. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982. v. II.

