

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE COMPARADA ENTRE AS TEORIAS DE ADAM SMITH E DE AUGUSTO BECKER

Leticia Mary Fernandes do Amaral Viggiano¹

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Os Cânones de Smith: 2.1 Igualdade; 2.2 Certeza; 2.3 Conveniência; 2.4 Eficiência e Neutralidade; 3 Smith e Becker: Capacidade contributiva ou *ability to pay*?; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: Este artigo tem por objetivo recapitular cada um dos clamados cânones da tributação agrupados pelo filósofo e economista britânico Adam Smith, cuja importância é ainda curial no mundo ocidental atual. Dessa análise, principalmente no que pertine à igualdade, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, ou *ability to pay*, fundamental para um sistema tributário eficaz. A capacidade contributiva que, no Brasil, se insere como princípio constitucional, tendo sido profundamente estudada pelo respeitável Alfredo Augusto Becker, ganha, por meio do presente artigo, contornos específicos. E isso porque é feita uma análise comparada das teorias desenvolvidas em torno dela por esses grandes nomes da doutrina tributária, cada qual representante de sistemas jurídicos distintos: o sistema costumeiro de Smith e o sistema civilista de Becker. O objetivo final dessa comparação de idéias é justamente enaltecer suas similitudes e diferenças, as quais, enfim, acabam convergindo para uma única constatação: a importância perene do estudo da capacidade contributiva para o direito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Princípios constitucionais tributários. Justiça tributária. Capacidade contributiva.

ABSTRACT: This article analyzes each of the tax canons assembled by the British economist and philosopher Adam Smith, the importance of which is still relevant in the modern western world. From this analysis, particularly in relation to equality, the principle of ability to pay, which is the basis of an efficient tax system, is highlighted. In Brazil, ability to pay is a constitutional principle that was studied in depth by the eminent Alfredo Augusto Becker and in this article, it takes on specific form. This is because a comparative analysis is carried out of the ability to pay theories developed by these great names in tax doctrine, each of them representing a distinct legal system: the Common Law of Smith and the Civil law of Becker. The final objective of this comparative study is to widen their similarities and differences which, after all, converge on the same result: the ever-present importance for tax law, of the study of the principle of ability to pay.

KEY WORDS: Constitutional principles of taxation. Tax justice. Ability to pay.

RESUMEN: Este artículo tiene como objetivo recapitular cada uno de los llamados cánones de la tributación agrupados por el filósofo y economista británico Adam Smith, cuya importancia es aún curial en el mundo occidental actual. De ese análisis, principalmente en lo que respecta a la igualdad, se destaca el principio de la capacidad contributiva, o *ability to pay*, fundamental para un sistema tributario eficaz. La capacidad contributiva que, en Brasil, se inserta como principio constitucional, y que ha sido profundamente estudiada por el respetable Alfredo Augusto Becker, gana, por medio del presente artículo, contornos específicos. Y eso porque se hace un análisis comparado de las teorías desarrolladas alrededor de la misma por esos grandes nombres de la doctrina tributaria, cada cual representante de sistemas jurídicos distintos: el sistema consuetudinario de Smith y el sistema civilista de Becker. El objetivo final de esa comparación de ideas es justamente enaltecer sus similitudes y diferencias, las cuales, finalmente, terminan por encontrarse en una única constatación: la importancia perenne del estudio de la capacidad contributiva para el derecho tributario.

PALABRAS CLAVE: Principios constitucionales tributarios. Justicia tributaria. Capacidad contributiva.

Diante do princípio da capacidade contributiva, cada autor não toma conhecimento, mas sim posição: isto é, desenvolve um trabalho que não é a constatação objetiva de um fato, mas sim a valorização subjetiva deste fato em relação ao conceito de Bem Comum (autêntico ou falso) que, consciente ou inconscientemente, cada autor possui.

BECKER (1963)

1 Introdução

A idéia de capacidade contributiva possui estreita relação com a noção de igualdade. Esta, por sua vez, constitui um dos pilares para o alcance da justiça tributária em um Estado Democrático de Direito, razão da constante relevância de seu estudo. Dentre a riqueza de filósofos e pensadores que, ao longo da história, discorreram sobre a importância dos princípios gerais para o Direito Tributário, dois deles certamente merecem especial atenção: Adam Smith, no Reino Unido e Alfredo Augusto Becker, no Brasil.

Como uma querida homenagem a esse inesquecível tributarista brasileiro, almeja-se, com o presente estudo, efetuar uma análise comparada entre a posição acerca da capacidade contributiva ou *ability to pay*, como veremos, tanto na Grã-Bretanha como no Brasil. Isso porque se entende que a comparação entre idéias desenvolvidas em um país de *Common Law* com aquelas desenvolvidas em um país civilista pode nos levar a conclusões interessantes, seja pela similaridade ou pela diferença entre elas.

Para tanto, parte-se do estudo – ou revisão – das principais idéias de Smith acerca das características essenciais de um sistema tributário justo, complementadas pela doutrina e jurisprudência, quando relevantes. Em seguida, adentra-se especificamente no estudo da capacidade contributiva, especialmente do ponto de vista de Becker, comparando-o com os ensinamentos *smithianos*. Por fim, expõe-se a importância das idéias debatidas para o alcance da justiça tributária, bem como a conclusão tida acerca da comparação entre as idéias dos dois autores.

2 Os Cânones de Smith

Adam Smith, filósofo e economista inglês do Século XVIII, em sua obra *Investigação da Natureza e Causa da Riqueza das Nações*, publicada pela primeira vez em 1776, ficou mundialmente conhecido pela análise feita acerca das principais características de um sistema tributário eficaz.

Os clamados *cânones da tributação*², como serão analisados em seguida, são considerados, principalmente no Reino Unido, como bases da política tributária. Além disso, tais princípios – como são considerados – sempre foram largamente estudados pela doutrina e aplicados pelos tribunais de todo o mundo ocidental.

Como exemplo de sua importância, pode-se citar recente estudo realizado pela Comissão Europeia, através do Grupo de Trabalho para uma base de cálculo comum consolidada do Imposto sobre Sociedades (GT ACCIS) em todos os Estados-Membros da União Europeia.³ No referido estudo foi analisado cada um dos princípios supracitados, no sentido de verificar qual deles seria aplicável a um Imposto sobre Sociedades a ser introduzido de maneira comum na União Europeia. Outro exemplo atual refere-se ao trabalho de Jeffrey Owens⁴, diretor do Centro de Administração e Políticas Tributárias da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em tal estudo foram analisados os principais objetivos de uma reforma tributária eficaz. Dentre eles, é possível extrair cada uma das máximas de Smith.

Nesse contexto, uma vez comprovada a importância do assunto, faz-se importante conhecer – ou melhor, relembrar – cada um dos quatro cânones desse renomado pensador. Paralelamente, tais cânones serão analisados um a um, inserindo-os no contexto do direito brasileiro e internacional, quando relevante.

Smith nos oferece quatro máximas em relação aos tributos em geral: Igualdade, Certeza, Conveniência e Eficiência. Cada uma delas será a seguir explicitada.

2.1 Igualdade

Dizia Smith que “os cidadãos de cada estado devem contribuir para o sustento do governo, tanto quanto possível, em proporção às suas respectivas habilidades; ou seja, em proporção à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção do estado”.⁵

Mais adiante, ele continua:

O gasto do governo com os indivíduos de uma grande nação equivale ao gasto de gerenciamento para com os locatários de um grande estado, os quais são todos obrigados a contribuir proporcionalmente aos seus respectivos interesses nesse estado. Na observância ou negligência dessa máxima consiste a chamada igualdade ou desigualdade da tributação.⁶

Dos respectivos trechos da obra do filósofo em comento, percebe-se que o mesmo trata da igualdade sob duas óticas distintas: Habilidade para Pagar e Princípio do Benefício.⁷

Em relação àquela, traduzida no primeiro trecho citado da sua obra, a contribuição aos cofres públicos deve corresponder à habilidade para pagar do contribuinte. No entanto, existem duas formas de medir igualmente a justiça de um sistema tributário: igualdade vertical e igualdade horizontal.

Por meio da primeira, o governo impõe a tributação de maneira equilibrada, ou seja, cada contribuinte contribui até o limite do que ganha, fazendo igual sacrifício em relação aos outros contribuintes. Em outras palavras, pessoas em diferentes circunstâncias devem contribuir com diferentes valores de tributos. Assim, aqueles com maiores necessidades sofrerão menos o peso da carga tributária. Tal teoria também é conhecida como igualdade vertical ou justo tratamento de desiguais.⁸

Oposta à igualdade vertical, tem-se a igualdade horizontal ou igual tratamento de iguais. Tal igualdade é alcançada quando indivíduos iguais nos mais relevantes aspectos – renda, por exemplo – são tratados igualmente pelo sistema tributário, devendo contribuir de igual maneira. Assim, o sistema os compara relativamente às suas (mesmas) escolhas e não faz alguma discriminação entre eles.⁹ Cumpre salientar que a igualdade horizontal traduz-se, num plano internacional, pelo princípio da não discriminação. Tal afirmativa foi confirmada na reunião do GT ACCIS, anteriormente comentado, da seguinte forma:

A equidade leva à justa repartição da base de cálculo entre os Estados nos quais sociedades internacionais exercem suas atividades. Tradicionalmente, a igualdade entre os países pode ser satisfeita: (i) pelo direito do país de origem (o país de origem tem o direito de tributar por primeiro a renda adquirida em sua jurisdição), e (ii) pela **não-discriminação** (os países concordam em renunciar toda discriminação contra as sociedades estrangeiras). Desse modo, sociedades diferentes exercendo suas atividades em um determinado país são tratadas de forma igual. Essa igualdade entre os países é geralmente regida por tratados bilaterais ou multilaterais concluídos entre eles, e na União Europeia, ela é assegurada pela aplicação do Tratado CE e dos julgados da Corte de Justiça europeia.¹⁰ (grifo nosso)

Apenas para fins ilustrativos acerca da aplicação do referido princípio pela Corte de Justiça da Comunidade Européia¹¹ (CJCE), colaciona-se trecho da opinião do Advogado Geral (AG) Tizzano (parágrafo 21), datada de 11 de novembro de 2005, no Caso n° C-292/04, conhecido como *Meilicke*, no qual se afirma:

21. Em seguida e no respeitante às eventuais razões justificativas para essas restrições que acabei de mencionar (v., supra, n.os 17 e ss.), observo, em primeiro lugar, que também no caso em apreço **os tipos de dividendos objeto da diferença de tratamento controversa se encontram na mesma situação, isto é, são "objetivamente comparáveis"**. Com efeito, [...] os acionistas residentes na Alemanha encontram-se numa situação comparável quer recebam dividendos de uma sociedade com sede neste Estado quer os recebam de uma sociedade com sede nos noutros Estados-Membros.

Ou seja, o que levou o AG a concluir pela violação, pela legislação em causa, ao direito comunitário, foi o fato da mesma tratar desigualmente contribuintes que se encontram na mesma situação – em situação objetivamente comparável –, contrariando, por isso, o princípio da igualdade horizontal. Voltaremos ao estudo da *ability to pay* na segunda parte dessa análise.

Por outro lado, o Princípio do Benefício, explicitado no segundo trecho da citação de Smith, supracitada, traduz-se no fato de que o contribuinte deve contribuir aos cofres públicos proporcionalmente aos benefícios que recebe, em troca, do Estado. Tal teoria justifica o fato de aqueles que se beneficiam mais dos serviços oferecidos pelo Estado deverem sofrer uma carga tributária mais rigorosa.

Ademais, a *benefit theory* é de grande importância para o direito tributário internacional, pois nela se baseiam os critérios de conexão da fonte e da residência. O Estado de residência resguarda seu direito de tributar seus cidadãos ou residentes, tomando-se por base suas rendas mundiais (princípio da Universalidade), enquanto o Estado da fonte tributa a renda derivada de sua própria jurisdição fiscal (princípio da Territorialidade).¹² Tal situação leva à conhecida dupla tributação, a qual pode ser "evitada através da aceitação recíproca de direitos e deveres tributários com base no que é justo e igualitário".¹³

2.2 Certeza

Sobre a certeza da tributação, Adam Smith discorre que "o tributo que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário".¹⁴ Tal certeza, segundo ele, deve ser exteriorizada com relação ao tempo, ao modo e à quantidade do pagamento, os quais devem restar claros e evidentes para cada cidadão. No Brasil, o princípio da certeza é bem mais popular ante a denominação de *segurança jurídica*. Ademais, por ser um país pertencente ao *civil law*, ao contrário do Reino Unido que se baseia no *common law*, o princípio ora em tela está intimamente ligado ao da legalidade.

Agindo na incerteza, o Fisco pode agravar a quantidade de tributo a ser recolhida, chegando à grave consequência de extorquir o patrimônio do contribuinte, incorrendo, assim, em violação a outro princípio: o do não-confisco.¹⁵ Assim, "a incerteza encoraja a insolência e favorece a corrupção de uma autoridade que já é naturalmente impopular, até mesmo quando ela não é nem insolente nem corrupta".¹⁶

Percebe-se, portanto, que o lançamento não deve ser arbitrário, ou seja, o contribuinte deve conhecer sua obrigação e quando ela deve ser quitada. Além disso, o ideal é que o tributo seja simples, de modo que o contribuinte consiga facilmente calculá-lo.¹⁷

O princípio da certeza pode ser dividido em três dimensões distintas, a saber:

- a) Dimensão política: as normas tributárias devem ser escritas da forma mais clara possível, de modo a encorajar a participação no processo fiscal-legislativo de forma mais significante;
- b) Dimensão pública: a certeza permite que o contribuinte faça o lançamento por homologação do tributo devido;
- c) Dimensão privada: tornar as obrigações tributárias previsíveis, de modo que os agentes fiscais tomem decisões totalmente seguras acerca de seus atos.

Para alcançar essa certeza, as consequências tributárias de qualquer transação financeira devem ser de conhecimento antecipado do contribuinte, antes mesmo de iniciar referida transação.¹⁸

Nenhuma consequência inesperada e nefasta pode advir de tal atitude. Até mesmo quando normas antielisivas são postas em prática, a própria legislação deve ser clara em relação aos procedimentos a serem tomados tanto pela autoridade administrativa quanto pelo contribuinte.¹⁹ Nessa esteira, pode-se perceber que a arbitrariedade nas decisões tomadas pela autoridade fiscal é passível de recurso, em razão de violar essa máxima de que a certeza deve emanar do sistema tributário.²⁰

Além disso, a pior das incertezas para o contribuinte é a mudança na legislação ou na interpretação de uma norma tributária, o que pode acarretar um ônus tributário ainda maior do que o esperado. Nesse sentido, o GT ACCIS bem esclarece a importância de um sistema certo:

A certeza é desejável para facilitar o planejamento das empresas, mas igualmente para oferecer um certo grau de certeza aos administradores no que concerne às receitas; por exemplo, se as regras que regem a compensação das perdas não são claras, nem as empresas nem os governos poderão prever os tributos a pagar nem as receitas a receber. As regras devem também garantir um nível apropriado de proteção contra a fraude fiscal e a utilização inaceitável de montagens puramente artificiais de evasão fiscal.²¹

O direito comunitário frequentemente aplica essas regras. Como exemplo, a CJCE, no caso n° C-209/03, *Bidar*, de 15 de março de 2005, assim expôs no tocante à atribuição de efeitos não retroativos (*ex nunc ou ex futuro*) às suas decisões:

67 – Só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por *aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária*, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição que haja sido interpretada pelo Tribunal para por em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé (v. acórdãos *Blaizot*, já referido, n.º 28; de 16 de Julho de 1992, *Legros* e o C-163/90, *Colect.*, p. I-4625, n.º 30, e de 4 de Maio de 1999, *Sürül*, C-262/96, *Colect.*, p. I-2685, n.º 108). (grifo nosso)

2.3 Conveniência

Sobre a conveniência da tributação, Smith esclarece que “cada tributo deve ser imposto no momento ou de maneira que seja provavelmente a mais conveniente para o contribuinte pagá-lo”.²²

Como exemplo, o referido estudioso cita os tributos sobre bens consumíveis, tais como artigos de luxo, os quais são de fato pagos pelo consumidor e na forma mais conveniente para ele, ou seja, de pouco a pouco, sempre que ele tem a ocasião de comprar referidos bens.²³

Diante dessas passagens de Smith, percebe-se que um sistema tributário justo é aquele que impõe tributos que podem ser pagos pelo contribuinte o mais facilmente²⁴ e convenientemente possível. Ou seja, “um bom sistema tributário deveria ser suficientemente simples para que os contribuintes o entendam. [...] A outorga de abatimentos, deduções e isenções complica essa situação”.²⁵

Deve-se considerar, também, que um sistema “custoso” é um sistema que falha nesse quesito de conveniência. Nesse tocante, é importante salientar que os custos para administrar a máquina tributária incluem não apenas custos diretos incorridos pelo governo, mas também custos incorridos pelo contribuinte para a manutenção de suas obrigações acessórias. Estes últimos, conhecidos pela doutrina inglesa como *compliance costs* ou custos de conformidade incluem a necessidade de manter livros fiscais, despesas com contadores, tesoureiros e etc. Tais despesas podem, às vezes, ser mais elevados do que o próprio valor pago em tributos.²⁶

2.4 Eficiência e Neutralidade

A eficiência é a máxima à qual Smith dá mais ênfase.²⁷ Segundo ele, o sistema tributário deve ser organizado de modo a retirar do bolso do contribuinte apenas o suficiente e necessário para a receita do Estado. No entanto, é possível que a própria organização do mecanismo tributário utilize grande parte do valor arrecadado apenas para suprir gastos com o seu próprio funcionamento.²⁷ Smith expõe quatro modos para tanto:

a) Gastos com servidores públicos: o trabalho de arrecadação pode requerer um elevado número de servidores públicos, cujos salários podem abranger a maior parte do tributo arrecadado e cujas vantagens podem exigir um tributo suplementar sobre a população;

b) Desincentivo aos investimentos: a tributação pode desencorajar a população a investir em determinados setores de negócios, responsáveis pela geração de empregos e pelo sustento de grandes aglomerados. Enquanto ela obriga as pessoas a pagar, ela diminui ou até mesmo destrói alguns dos fundos, os quais poderiam encorajá-las a contribuir;

c) Conseqüências nefastas das penalidades aplicadas: as penas aplicadas aos indivíduos que sem sucesso tentaram sonegar tributos são freqüentemente o motivo da ruína dos mesmos e, conseqüentemente, acabam com os benefícios gerados à comunidade através do emprego do seu capital. Isso porque a punição pelo não pagamento do tributo normalmente é proporcional ao ato cometido para tanto;

d) Vexações advindas das inquisições realizadas pelo Fisco: expondo o contribuinte a freqüentes visitas e desagradáveis investigações, o Fisco pode sujeitá-lo a desnecessários problemas, vexações e opressões que, embora não sejam estritamente custosos (economicamente falando), são necessariamente equivalentes à despesa com a qual cada homem jamais gostaria de ter que arcar.

Certamente, afirma Smith, incorrendo em algum desses quatro grupos de despesas desnecessárias, a tributação torna-se muito mais dispendiosa do que benéfica para a nação em geral. Ou seja, a própria justificativa para a existência dos tributos pode facilmente perder todo o seu sentido.

A doutrina inglesa também se preocupou em analisar referido princípio, dividindo-o em eficiência econômica – ou neutralidade – e eficiência administrativa. Um sistema tributário tende a ser economicamente eficiente se ele não distorce as decisões econômicas feitas pelos indivíduos, ou seja, se ele não influencia nas decisões do contribuinte. Agindo desse modo, o sistema será considerado como neutro, não interferindo nas forças do mercado e, por isso, um distribuidor mais eficaz dos setores de produção.

Na verdade, a neutralidade “é importantíssima sob o ponto de vista da liberdade de organização empresarial e, também, no processo de circulação de riqueza, para justamente evitar a distorção de preços, a restrição ao fluxo de capitais”.²⁹ Em síntese, o processo econômico não deve ser afetado por influências externas como, por exemplo, a tributação.

No entanto, como é de se notar, no Brasil – e na maior parte dos países do Globo – tal neutralidade é inexistente, afetando de maneira importante referida eficiência econômica.³⁰ Uma conseqüência disso é a chamada elisão fiscal ou planejamento tributário. O contribuinte busca conselhos de profissionais no campo da tributação para organizar seus negócios e, muitas vezes, até sua vida particular, de modo a não incorrer no fato gerador de determinado(s) tributo(s). Em suma, a justificativa para a existência do *tax planning* é justamente a ausência de eficiência do Estado.³¹

A única “meia-exceção”³² para essa regra está no âmbito do direito tributário internacional. Como bem salientou o GT ACCIS, “tanto a *neutralidade às exportações de capital (NEC)* quanto a *neutralidade às importações de capital (NIC)* são conceitos que visam a assegurar a neutralidade”.³³ No caso das exportações (NEC), a neutralidade é assegurada pelo igual tratamento entre os investidores do país e os estrangeiros. Ou seja, o tributo é devido apenas no país de residência, sem distinção entre renda interna e estrangeira (aplicação do critério da residência). Já no caso das importações (NIC), todos os investidores se beneficiam do mesmo tratamento fiscal, independentemente de sua residência (aplicação do critério da fonte).³⁴

Por outro lado, a eficiência administrativa caracteriza-se pelo montante gasto pelo Estado para administrar a máquina tributária. Quanto maiores são os custos, menor é a quantidade real de dinheiro advindo dos tributos destinada à contrapartida em serviços e benefícios à população. Portanto, o governo deve se organizar de modo a gastar o mínimo possível para atingir o máximo possível em eficiência econômica.³⁵

Uma triste conseqüência da má eficiência do Estado é a corrupção. A má gestão dos gastos públicos e a despreocupação em combater a fraude e a evasão fiscal trazem, como resultado, o aumento da despesa necessária para manter o próprio sistema de tributação. E isso, infelizmente, leva ao aumento exacerbado da carga tributária.³⁶

Uma vez compreendidas as quatro máximas de Adam Smith e antes de adentrar no estudo específico da capacidade contributiva, é importante apenas salientar que a doutrina inglesa sobre

os princípios tributários ainda inclui como essencial o princípio da flexibilidade.³⁷ Um sistema flexível permite mudar alíquotas e base de cálculo de modo a alterar a renda disponível de acordo com a demanda econômica do mercado. Ademais, o Governo pode usar de tal flexibilidade para adequar a tributação à sua filosofia política e para cumprir com suas promessas eleitorais.

3 Smith e Becker: capacidade contributiva ou *ability to pay*?

Como vimos no item 2.1, o princípio da capacidade contributiva consagra o que é entendido como *ability to pay* na doutrina inglesa analisada. O motivo da escolha desse princípio para o presente estudo baseia-se no fato de Becker ter dedicado um capítulo inteiro de sua obra, **Teoria Geral do Direito Tributário**, para discorrer sobre esse assunto de imensa importância para o sistema tributário.³⁸ Assim, a análise comparada entre as idéias do referido autor com aquelas de Smith nada mais é do que um grande auxílio para compreensão do que vem a ser a capacidade contributiva.

De fato, a “habilidade para pagar” – como salientado por Smith – deve permear todos os sistemas tributários mundiais, em especial aqueles nos quais a Democracia exerce um grande papel, sendo um dos fatores cruciais para uma justiça tributária. Nesse tocante, Becker, em meio a sua iluminação doutrinária, refere-se à capacidade contributiva nessa mesma linha, ou seja, como sendo “sinônimo de Justiça Tributária”.³⁹

Traçando-se um paralelo entre a *ability to pay* de Smith e a capacidade contributiva de Becker, encontramos facilmente a presença dos dois tipos de igualdade analisados: igualdade horizontal (tratar igualmente os iguais) e igualdade vertical ou, nas palavras de Becker⁴⁰, igualdade *geométrica* (“tratar desigualmente os indivíduos desiguais, na proporção em que eles se desigualem”)⁴¹. Fica excluída dessa análise a *Benefit Theory*, comparável à igualdade *aritmética* de Becker, pois “o equilíbrio unificador da unidade atômica estatal é conferido pelo *princípio da igualdade* [...] *geométrica* (proporção) e não o da igualdade *aritmética* (quantidade)”.⁴² E isso porque “haverá sempre e necessariamente uma desigualdade aritmética (maior ou menor) entre o montante de sua – do contribuinte – contribuição para a formação do Bem Comum e o montante de sua participação na partilha do Bem Comum”.⁴³

Já de longa data, o princípio ora estudado vem sendo utilizado. “A expressão ‘capacidade contributiva’ foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna”.⁴⁴ Trata-se, portanto, de teoria muito antiga, a premissa de que “cada indivíduo (deve) contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica”.⁴⁵

No entanto, Becker em muito criticou a utilização do vocábulo *capacidade contributiva*, dizendo que se trata de “recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações”.⁴⁶ Daí porque, ao redor do globo terrestre, cada autor constrói sua própria definição e suas próprias teorias acerca do vocábulo. E daí advém a riqueza do seu estudo.

Não obstante, “as modernas Constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em regra constitucional do Estado”.^{47 48} Nem por isso, como ressaltado anteriormente, as regras relativas a esse princípio são aplicadas de forma uniforme quando comparadas aos sistemas de cada Estado. Talvez porque os sistemas jurídicos dividem-se entre sistema legalista, para os países governados pelo direito civil; e sistema costumeiro, para a maior parte dos países anglo-saxões. Nestes últimos, é importante salientar, nem sempre existe uma Constituição, como, por exemplo, no caso do Reino Unido. Daí porque a capacidade contributiva, nesse país não possui natureza intrinsecamente juridicizante, podendo ser contestada somente em função do sistema conhecido como *Equity*.⁴⁹

Por outro lado, nem por isso tais sistemas apresentam diferenças significativas, já que a *ability to pay* nada mais é do que a aptidão do contribuinte de suportar o ônus fiscal.⁵⁰ A grande diferença está na interpretação a ela dada quando analisada pelo legislador ordinário ou pelo Juiz.

No tocante aos países constitucionalistas, duas correntes doutrinárias frontalmente opostas, relacionadas à natureza desta regra constitucional, foram desenvolvidas, uma de natureza *programática* outra de natureza *jurídica*. Com relação à primeira, majoritária, nem o legislador nem o juiz estão obrigados a aplicar a capacidade contributiva nas relações contribuinte-tributo.

Trata-se, nessa visão, de regra que carece de coercitividade e, portanto, de juridicidade. Quanto à segunda, ambos, legislador e juiz, ficam vinculados à formulação/aplicação das leis tributárias em respeito estrito à igualdade vertical.⁵¹

Becker, por sua vez, não se filiava a nenhuma das duas correntes, afirmando que elas pecavam pelo excesso. Para ele, posição com a qual pessoalmente se concorda, o princípio da capacidade contributiva

(...) tem eficácia jurídica exclusivamente perante o *legislador ordinário*. (...) ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *atos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital*. A desobediência, (...), tem como *consequência a inconstitucionalidade da lei*. (...) O juiz está exclusivamente (vinculado à referida regra constitucional) quando examina se (...) a hipótese de incidência da regra jurídica tributária constitui um signo presuntivo de renda ou capital.⁵²

Nesse compasso, “o juiz não está vinculado a examinar cada caso concreto singular em relação a um determinado contribuinte”.⁵³ Ele poderá, no entanto, “declarar a inconstitucionalidade da lei tributária exclusivamente sob o ângulo do legislador ordinário”.⁵⁴ Tal visão de capacidade contributiva é totalmente pertinente, até mesmo para garantir a sua harmonia com outros princípios, principalmente com o da certeza ou segurança jurídica.⁵⁵ Isso porque, deixar ao juiz a análise da conformidade da norma para cada contribuinte individualmente, colocaria em risco a aplicação da lei tributária pela máquina estatal.

Desse modo, segue Becker, o conceito de capacidade contributiva sofreu três constrictões no momento em que foi constitucionalizado, reduzindo-o “a uma regra muito simples⁵⁶ e cuja eficácia jurídica é muito restrita”:⁵⁷ proporcionalidade a um único tributo, fatos-signos presuntivos de renda ou capital e mínimo indispensável.

Com relação à primeira, excluiu-se o conceito de capacidade contributiva *global*. Ou seja, “a riqueza de um determinado indivíduo é relacionada a um único tributo, [...] tomado isoladamente dos demais”.⁵⁸ Em relação à segunda, tem-se que, além de considerar-se apenas um tributo isoladamente, a riqueza do contribuinte é aferida unicamente por meio de um fato-signo presuntivo da sua renda ou capital.⁵⁹ Por fim, a terceira constrictão refere-se ao fato de a renda ou capital presumido dever ser aferido (a) “*acima do mínimo indispensável*”.⁶⁰

Considerando-se cada uma dessas limitações, Becker nos explica o alcance da eficácia jurídica do referido princípio. O primeiro deles já foi descrito anteriormente, com relação à eficácia da norma perante o legislador ordinário e o juiz. O segundo alcance é relativo ao *mínimo vital*. “O legislador está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital *acima do mínimo indispensável*”.⁶¹ E quando o fato não permite tal possibilidade, “o legislador ordinário está juridicamente obrigado a *criar isenções tributárias*, [...] que resguardem a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e de renda. A omissão neste sentido do legislador ordinário, acarretará a inconstitucionalidade de lei tributária [...]”.⁶² Becker ainda esclarece mais dois alcances do princípio em análise: *a)* o legislador deve variar a alíquota e o ritmo de progressividade do tributo segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte e, *b)* sempre que usar o substituto legal tributário, a repercussão jurídica do tributo deve cair sobre o substituído, outorgando-se ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.⁶³

Analisando tais ensinamentos, cumpre salientar que, relativamente ao segundo alcance da eficácia jurídica descrito anteriormente (*mínimo indispensável*), algumas considerações devem ser feitas. Tal conceito, embora não exteriorizado por Smith⁶⁴, é de grande relevância, principalmente para os países menos desenvolvidos ou em vias de desenvolvimento, em que pese ser difícil mesurar o *quantum* necessário para suprir esse mínimo vital. O que é certo é que o princípio da capacidade contributiva, ou *ability to pay* deve abranger tal teoria, em estrito respeito à justiça distributiva.

Consoante ensinamento de Menendez, “nós precisamos considerar como parte do que é requerido pelo princípio objetivo da capacidade contributiva, que este último não se define pela referência a todo e qualquer recurso econômico do indivíduo, mas tão somente àquele que excede uma determinada quantia de dinheiro correspondente ao mínimo social ou renda de subsistência”.⁶⁵ Daí porque, ante a existência de tributos diretos – em que a introdução do mínimo vital é mais simples – e de indiretos, “a parcela da renda correspondente à renda de subsistência deve ser

integralmente isenta da tributação".⁶⁶ Em sendo assim, nota-se, por outro lado, que os princípios da capacidade contributiva e da conveniência nem sempre coexistirão, pois, conforme salientado no item 2.3, um dos fatores que dificulta a simplicidade e conveniência de um sistema tributário é a outorga de, dentre outros, isenções.

Já com relação ao terceiro alcance (variação da alíquota e progressividade do tributo) e considerando-se a igualdade vertical estudada no item 2.1, sugere-se que os tributos podem ser classificados da seguinte maneira:⁶⁷

- a) Proporcionais: a quantidade de tributo pago é determinada em proporção direta à riqueza ou renda do contribuinte;
- b) Progressivos: o tributo é determinado em proporção crescente à riqueza ou renda do contribuinte;
- c) Regressivo: sistema no qual a carga tributária aumenta conforme a riqueza ou a renda do contribuinte diminui.

Um sistema regressivo, entretanto, carece do quesito de justiça tributária, caminhando em sentido oposto aos primados da capacidade contributiva. Daí porque "o legislador ordinário está juridicamente proibido de graduar a alíquota ou ritmar sua progressividade no sentido *inverso* da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte".⁶⁸

Diante de toda essa análise, percebe-se que a coexistência da capacidade contributiva com os demais cânones da tributação dependerá sempre do que for mais pertinente para a justiça do sistema. Na maioria das vezes, entretanto, no confronto entre eles, o que se percebe é a prevalência da igualdade sobre os demais, justamente pelo fato de parecer ser a mais importante característica de um bom sistema tributário. Os demais princípios, por sua vez, não devem ser totalmente ignorados, devendo ser considerados de forma equilibrada.⁶⁹

Por fim, o estudo da capacidade contributiva é e sempre será de suma importância para o direito tributário. Não importa o momento histórico no qual tal exame seja feito, se na época de Smith (Século XVIII) ou na Becker (Século XX) ou até mesmo no presente momento (Século XXI), a capacidade contributiva, como visto, será sempre o fundamento de um sistema tributário justo e igualitário.

4 Conclusão

Os tributos, como já é de conhecimento geral, constituem uma das fontes de renda, ou seja, uma das receitas do Estado (receita derivada). Sua importância para a nação, portanto, é incontestável. Entretanto, para a formação de um sistema tributário justo faz-se imprescindível que ele apresente algumas características essenciais. Tais características vêm sendo estudadas desde há muito tempo e ficaram particularmente célebres através dos ensinamentos de Adam Smith, os quais influenciaram todo o mundo ocidental.

Segundo o referido filósofo e economista, as máximas da tributação são: igualdade, certeza, conveniência e eficiência. Todas constituem a base da tributação e são conhecidas, nos países anglo saxões principalmente, como os cânones de Smith, ou cânones da tributação. Nos países do *civil law*, tais máximas adquirem valor suplementar, traduzindo-se em princípios, muitas vezes *constitucionais*, tributários. Sua importância é indiscutível, devendo ser considerados

(...) não somente sob o ângulo dogmático, como critérios que estão na base de soluções legislativas, na medida em que o direito positivo nele está fundamentado, mas, além disso, sob um aspecto dinâmico, como exigências de política legislativa que não se esgotam nas soluções escolhidas, embora deve-se tê-los presentes seja como diretivas e instrumentos de interpretação em relação aos casos 'dúbios', seja como diretrizes e orientações para continuar no progresso da legislação.⁷⁰

Entretanto, seja qual for o sistema adotado, "o tamanho do Estado, no âmbito do Direito Tributário, há de ser limitado pelos direitos fundamentais do cidadão [...]".⁷¹ E tais direitos são representados, em especial, por um dos referidos princípios – ou cânones – em especial: a "capacidade contributiva, justificativa para a própria criação do tributo".⁷² A capacidade contributiva

ou *ability to pay*, deriva do princípio da igualdade, um dos quatro cânones de Smith. Trata-se do “princípio mais importante de justiça tributária [...], conduz ao equilíbrio no plano político entre tributo e as prestações do Estado”.⁷³

Não foi por menos que Becker dedicou, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, um capítulo inteiro ao estudo do referido princípio, analisando com maestria seu conceito e alcance jurídico. Em muito se comparam, contudo, as opiniões de Smith – e sua interpretação pela doutrina britânica – com as de Becker. As diferenças encontradas devem-se ao fato de Becker, tributarista brasileiro, basear-se na constitucionalidade do referido princípio, tendo em vista o Brasil adotar o sistema civilista. Para Smith e seus seguidores, entretanto, a capacidade contributiva não se apresenta como norma coercitiva e juridicizante, embora constitua um dos pilares da justiça tributária.

Em que pesem tais distinções, o certo é que, para ambos os pensadores – assim como para a unanimidade dos juristas –, a contribuição proporcional à renda de cada indivíduo, para manter e suportar a carga tributária de um país, é condição *sine qua non* para um sistema justo, baseado na igualdade de tratamento entre contribuintes que se encontram na mesma situação. E igualmente baseado no tratamento desigual entre os mesmos, na proporção de suas respectivas desigualdades.

Concluindo-se, portanto, a capacidade contributiva constitui o pilar de um sistema tributário justo. Além dela, outros princípios são igualmente importantes, devendo sempre ser considerados em conjuntos àquela, de forma suplementar. Na colisão entre eles, o formulador ou o aplicador do direito deverão sempre levar em conta a justiça tributária, garantidora de um Bem Comum realizável.

Referências

- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- CORTE de Justiça de União Européia. Disponível em: <http://www.curia.eu.int>. Acesso em: 22 de maio de 2006.
- GROUPE de Travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (GT ACCIS). **Principes Généraux Fiscaux**. Reunião de 23 de novembro de 2004. Centro de conferências Albert Borschette – Bruxelles. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWP1FinalREV1_fr.pdf. Acesso em: 22 de maio de 2006.
- JOHNSON, Trevor. **CCH British Tax Report**. Vol. 1 – Principles of Income Tax. UK: Institute of Chartered Accountants, § 101-200, p. 1103.
- LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. **Taxation: policy and practice**. 10th ed. Birmingham (UK): Accounting Education, 2004, capítulo 2, pp. 2-4.
- MENENDEZ, Augustin Jos. **Justifying Taxes: some elements for a general theory of democratic tax law**. Dordrecht (Holanda): Kluwer Academic Publishers, 2001.
- MORSE, Geoffrey e DAVID, Williams. **Davies: principles of tax law**. 5. ed. London: Sweet and Maxwell, 2004.
- OWENS, Jeffrey. **Tax reform: an international perspective**. San Francisco: OECD, 31 March 2005. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/38/34675524.pdf>. Acesso em: 30/08/2008.
- ROHATGI, Roy. **Basic international taxation**. 2. ed. Vol. I. Richmond (UK): Richmond Laws and Tax Ltd, 2005.
- SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. 4. ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853.
- WILKINSON, Margaret. **Taxation**. Hamshire (UK): Macmillan, 1992.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Direito Tributário Atual**, n° 19, p. 25. São Paulo: Dialética, 2005.

Notas

- ¹ Mestre em Direito Internacional pela Universidade de Toulouse – França. Professora dos Cursos de Pós-Graduação Lato Sensu e de cursos de extensão e aperfeiçoamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **E-MAIL**: letícia@ibpt.com.br
- ² Faz-se importante ressaltar que tais ensinamentos não foram criados por Adam Smith, eles existem já de longa data. A grande contribuição do referido filósofo, no entanto, foi de agrupar os conceitos mais relevantes para o alcance de uma justiça tributária.

- ³ Groupe de Travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (GT ACCIS). **Principes Généraux Fiscaux**. Reunião de 23 de novembro de 2004. Centro de conferências Albert Borschette – Bruxelles. Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWP1FinalREV1_fr.pdf. Acessado em: 22 de maio de 2006.
- ⁴ OWENS, Jeffrey. **Tax reform: an international perspective**. San Francisco: OECD, 31 March 2005. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/38/34675524.pdf>. Acesso em 30/08/2008.
- ⁵ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. 4. ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853, p. 371. Tradução livre de: "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".
- ⁶ SMITH, Adam. Id., ibid. Tradução livre de: "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 this state. In the observation or neglect of this maxim consists what is called to equality or inequality of taxation".
- ⁷ Para uma melhor compreensão, esclarecemos que os termos utilizados na doutrina inglesa são *Ability-to-pay* e *The Benefit Approach* ou *The Benefit Principle*. Nesse sentido, vide: WILKINSON, Margaret. **Taxation**. Hamshire (UK): Macmillan, 1992, pp. 16-17 e LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. **Taxation: policy and practice**. 10th ed. Birmingham (UK): Accounting Education, 2004, capítulo 2, pp. 2-4.
- ⁸ Cf. MORSE, Geoffrey e DAVID, Willians. **Davies: principles of tax law**. 5. ed. London: Sweet and Maxwell, 2004, p. 6; e, LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. Op. Cit., pp. 2-4.
- ⁹ Cf. Id., ibid.
- ¹⁰ Groupe de Travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (GT ACCIS). Op. cit. Tradução livre de: "Équité horizontale - 11) Les contribuables se trouvant dans une même situation économique devraient bénéficier d'un traitement équivalent. Dans le contexte de l'imposition des sociétés au niveau international, l'équité a trait à la juste répartition de l'assiette entre les États dans lesquels les sociétés internationales exercent leur activité. Traditionnellement, l'équité entre pays peut être satisfaite (i) par le droit du pays d'origine (le pays d'origine a le droit d'imposer le premier les bénéfices acquis dans sa juridiction), et (ii) par la non-discrimination (les pays conviennent de renoncer à toute discrimination envers les sociétés étrangères). De cette façon, des sociétés différentes exerçant leur activité dans un pays donné sont traitées de la même manière. 12) Cette équité entre pays est généralement régie par des traités bilatéraux ou multilatéraux conclus entre les pays, et dans l'UE, elle est assurée par l'application du traité CE et des arrêts de la Cour de justice européenne".
- ¹¹ Acórdãos disponíveis em: <http://www.curia.eu.int>
- ¹² Cf. ROHATGI, Roy. **Basic international taxation**. 2. ed. Vol. I. Richmond (UK): Richmond Laws and Tax Ltd, 2005, p. 22.
- ¹³ Id., ibid. Tradução livre de: "avoided through reciprocal acceptance of taxing rights and obligations under what is fair and equitable".
- ¹⁴ SMITH, Adam. Op. cit., p. 371. Tradução livre de: "The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary".
- ¹⁵ Segundo MENENDEZ, Augustin José (In: **Justifying Taxes: some elements for a general theory of democratic tax law**. Dordrecht (Holanda): Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 316): "confiscatory taxes must be seen as infringing not only individual rights, but also one of the basic principles of tax justice".
- ¹⁶ Id., ibid. Tradução livre de: "the uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent or corrupt".
- ¹⁷ LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. Op. cit., capítulo 2, p. 5.
- ¹⁸ Cf. Id., ibid.
- ¹⁹ Cf. JOHNSON, Trevor. **CCH British Tax Report**. Vol. 1 – Principles of Income Tax. UK: Institute of Chartered Accountants, § 101-200, p. 1,103.
- ²⁰ Cf. WILKINSON, Margaret. Op. Cit., p. 26.
- ²¹ Groupe de Travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (GT ACCIS). Op. cit. Tradução livre de: "La certitude est souhaitable pour faciliter la planification des entreprises, mais également pour offrir un certain degré de certitude aux administrations concernant les recettes; par

exemple, si les règles qui régissent la compensation des pertes manquent de clarté, ni les entreprises ni les gouvernements ne peuvent prévoir les impôts à payer ni les recettes à recevoir. Les règles doivent aussi accorder un niveau approprié de protection contre la fraude fiscale et l'utilisation inacceptable de montages purement artificiels d'évasion fiscale".

- ²² SMITH, Adam. Op. cit., p. 371. "Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it".
- ²³ Cf. Ibid., p. 372.
- ²⁴ Note-se que a simplicidade do sistema tributário é um dos objetivos almejados pelos Governos dos países da OCDE (cf. OWENS, Jeffrey. Op. Cit., p. 2). Segundo Owens, "Governments are also motivated by the desire to achieve a simpler tax system. No one contests the need for greater simplicity: the question is how to achieve it in a complex economic environment? And how to achieve it without jeopardizing the fairness of the system?".
- ²⁵ WILKINSON, Margaret. Op. Cit., pp. 26-27. Tradução livre de: "A good tax system should be simple enough for taxpayers to understand. (...) The granting of allowances, reliefs and exemptions complicate de picture".
- ²⁶ Cf. LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. Op. cit., capítulo 2, p. 6. Nesse tocante, Wilkinson (Op. cit., pp. 28-30) cita os exemplos do Reino Unido e dos EUA. Os gastos com compliance costs no primeiro caso representavam 4% do total da carga tributária e 1,5% do PIB no ano fiscal de 1986-87. Já nos EUA, esses valores eram menores, representando de 0,5 a 1% da carga tributária, muito embora fossem o equivalente a cinco vezes o valor despendido com custos administrativos. No Brasil, um estudo realizado em conjunto com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), aponta que 1,5% do faturamento das empresas é, em média, destinado aos custos com os deveres ou obrigações acessórias (cf. AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi e VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. **Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira**. Curitiba: IBPT, 2008, p. 3. Disponível em: http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/9169/142.pdf>. Acesso em 30/08/2008.
- ²⁷ Cf. SMITH, Adam. Op. cit, p. 372.
- ²⁸ Cf. Id., ibid.
- ²⁹ TORRES, Ricardo Lobo, cf. ref. em ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o principio da neutralidade no direito tributário internacional. **Direito Tributário Atual**, n° 19, p. 25. São Paulo: Dialética, 2005.
- ³⁰ Segundo Zilveti (op. cit., p. 26), "remanescem sérias duvidas acerca da existência de um sistema tributário efetivamente neutro, justamente diante da escalada da tributação indutora. A indução é a antítese da neutralidade [...]. Além disso, a simples ação do Estado no exercício de seu mister de arrecadar determina o comportamento do contribuinte, que resiste numa guerra sem quartel contra a voracidade fiscal".
- ³¹ Como bem explica L. Kaplow (in **An economic analysis of legal transitions**. Harvard. Law Review n° 99, 1986), "as pessoas tomam suas melhores decisões quando têm que arcar com seus próprios riscos. Elas podem comprar um seguro ou adotar o comportamento do risco mínimo, mas a eficiência econômica será ameaçada quando alguém – como o Governo – resolve dividir o custo desses riscos com outros (contribuintes)".
- ³² Refiro-me a um *meia-exceção*, porque mesmo diante de tais conceitos, ainda são encontradas dificuldades para atingir uma completa neutralidade fiscal.
- ³³ Groupe de Travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (GT ACCIS). Op. cit. Tradução livre de: "Tant la 'neutralité par rapport aux exportations de capitaux' (NEC) que la 'neutralité par rapport aux importations de capitaux' (NIC) sont des concepts qui visent à assurer la neutralité".
- ³⁴ Cf. Id., ibid.
- ³⁵ Cf. LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. Op. cit., capítulo 2, p. 7.
- ³⁶ Segundo Zilveti (In Principios da tributação e globalização. **Tributação das empresas**, pp. 21-22. São Paulo: Quartien Latin, 2006), no Brasil, "a arrecadação cresceu 57% em nove anos. No mesmo período, o gasto público subiu 63%. Em outras palavras, o gasto público cresceu mais do que a arrecadação, o que revela risco para as contas públicas. [...] A conclusão possível para tal cenário é de que quanto mais se arrecada, mais se gasta. [...] Assim, em que pese a validade do dado de arrecadação versus PIB para aferição de políticas de finanças públicas, ele é imprestável para aferir se o sistema tributário é justo ou injusto. O que os dados econômicos e de arrecadação tributária revelam afinal é um sistema tributário pautado pelo gasto público e não o contrário, como deveria ocorrer num Estado de Direito ideal". Apenas para fins elucidativos, salienta-se que a carga tributária

- brasileira atingiu 38,9% do PIB no primeiro trimestre de 2008 (cf. estudo do **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT**, divulgado em 16 de junho de 2008. Disponível em: < http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/10046/143.pdf>. Acesso em: 30/08/2008.
- ³⁷ Para estudo mais detalhado acerca do referido princípio na doutrina inglesa, vide LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. Op. cit., capítulo 2, pp. 7 e ss. e Wilkinson, Margaret. Op. Cit., pp. 30 e ss.
- ³⁸ Percebe-se que os sistemas tributários, quando organizados, dão maior ênfase à capacidade contributiva e, ante um confronto entre esta e os demais princípios acima referidos, a preferência será sempre pelo alcance da igualdade. Nesse sentido, vide LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. Op. cit., capítulo 2, p. 8.
- ³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 447.
- ⁴⁰ Cf Ibid, p. 177
- ⁴¹ Id., ibid.
- ⁴² Id., ibid.
- ⁴³ Ibid., p. 178.
- ⁴⁴ Ibid., p. 438.
- ⁴⁵ Ibid., p. 437.
- ⁴⁶ Ibid., p. 439.
- ⁴⁷ Ibid., p. 442.
- ⁴⁸ Cite-se, ademais, que no Brasil referido princípio vem estampado no art. 145, § 1º da CF/88: “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”. Já o princípio da igualdade (horizontal) encontra-se no artigo 150, II da Carta Constitucional: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – [...]; II - *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”. (Grifo nosso)
- ⁴⁹ Cf. Dicionário eletrônico, **WIKIPEDIA** (Disponível em: <http://en.wikipedia.org/wiki/Equity>), *Equity* pode ser explicada como sendo: “the name given to the set of legal principles, in countries following the English common law tradition, which supplement strict rules of law where their application would operate harshly, so as to achieve what is sometimes referred to as ‘natural justice’. [...] In modern practice, perhaps the most important distinction between law and equity is the set of remedies each offers. The most common remedy a court of law can award is money damages. Equity, however, enters injunctions or decrees directing someone either to act or to forbear from acting. [...] A final important distinction between law and equity is the source of the rules governing the decisions. In law, decisions are made by reference to legal doctrines or statutes. In contrast, equity, with its emphasis on fairness and flexibility, has only general guides, known as the maxims of equity”. (Grifo nosso)
- ⁵⁰ Cf. Ibid., p. 439.
- ⁵¹ Cf. Ibid., pp. 444-445.
- ⁵² Ibid., p. 454.
- ⁵³ Ibid., p. 446.
- ⁵⁴ Id., ibid.
- ⁵⁵ Nesse tocante, esclarece Becker (op. cit., pp. 450-451) que “a certeza e a *praticabilidade* são atributos essenciais da juridicidade. [...], naquela regra constitucional (que ‘canoniza’ o princípio da capacidade contributiva) ainda se encontra um *mínimo de certeza e praticabilidade* que revela a sua natureza *jurídica* e fixa sua restrita *eficácia jurídica*”.
- ⁵⁶ A simplicidade da regra, entretanto, entra em conformidade com o princípio da conveniência antes referido.
- ⁵⁷ BECKER, op. cit., p. 452.
- ⁵⁸ Ibid., pp. 454-453.
- ⁵⁹ Cf. id., ibid., p. 453.

- ⁶⁰ Id., *ibid.*, p. 454.
- ⁶¹ BECKER, *op. cit.*, p. 455.
- ⁶² Id., *ibid.*
- ⁶³ Cf. *Ibid.*, p. 456.
- ⁶⁴ De fato, o Reino Unido não emprega em seu sistema tributário esse conceito de “mínimo indispensável”, ou *subsistence income*.
- ⁶⁵ MENENDEZ, Augustin José. *Op. Cit.*, p. 313. Tradução livre de: “we must consider as part of what is required by the objective principle of ability to pay that the latter is not defined by reference to any economic resources of individual, but only those that exceed a certain amount of money corresponding to the *social minimum* or the *subsistence income*”.
- ⁶⁶ *Ibid.*, p. 314. Tradução livre de: “The amount of income corresponding to the **subsistence** income should be fully exempt from taxation”.
- ³⁷ Cf. JOHNSON, Trevor. *Op. Cit.*, p. 1,102.
- ⁶⁸ BECKER, *op. cit.*, p. 456.
- ⁶⁹ Nas palavras de LYMER, Andy; OATS, Lyanne et al. (In *Op. cit.*, capítulo 2, p. 9), “the most important characteristic of a good tax system, (in the UK at least), is that it should be, and be seen to be, fair, making equity the most important to get right. However, the others should not entirely be ignored too of course just to improve equity. Some form of secondary consideration must at least be given to these others characteristics”.
- ⁷⁰ BETTI, Emilio, cit. por BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 450.
- ⁷¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios da tributação e globalização** (...), p. 22.
- ⁷² *Ibid.*, p. 33.
- ⁷³ Id., *ibid.*

Recebido em: 07/08

Avaliado em: 09/08

Aprovado para publicação em: 10/08