



A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO COMPONENTE DA TEORIA ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

THE CONTRIBUTIVE CAPACITY AS A COMPONENT OF THE ECONOMIC THEORY OF OPTIMAL TAXATION

Vívian Paludo ¹

Bárbara Schneider de Souza ²

RESUMO

A tributação é um processo tratado por diversas áreas do conhecimento, tendo surgido diferentes teorias da tributação, entre elas a teoria da tributação ótima, na qual um dos elementos que a compõe é a capacidade contributiva. Diante disso, responde-se ao seguinte problema de pesquisa, neste estudo: como a capacidade contributiva é apresentada na teoria da tributação ótima? Para isso faz-se o estudo de aspectos gerais da teoria da tributação ótima e da capacidade contributiva e, em seguida, da capacidade contributiva, especificamente, na teoria da tributação ótima. Para isso utiliza-se o método de pesquisa bibliográfico, método de abordagem dedutivo e técnica de pesquisa em documentação indireta, de forma analítica. A capacidade contributiva está relacionada a tributação com igualdade entre os iguais e com desigualdade entre os desiguais, tendo a proporcionalidade como instrumento para alcançá-la. A teoria da tributação ótima se aproxima da capacidade contributiva quando esta é utilizada como a segunda melhor opção, em razão da primeira – características pessoais do contribuinte – não poder ser utilizada e quando se incluem aspectos de justiça na tributação à teoria da tributação ótima.

¹ Mestranda do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC), linha de pesquisa Políticas Públicas de Inclusão Social. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL). Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pelotas (UFPel). Bacharel em Administração pela Universidade Federal de Pelotas (UFPel). Membro do grupo de pesquisa Direito Tributário/Financeiro Políticas Públicas de Desenvolvimento e Inclusão Social. *E-mail:* vivipaludo2@gmail.com.

² Mestranda do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC), linha de pesquisa Políticas Públicas de Inclusão Social. Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Taquari (UNIVATES). Membro do grupo de pesquisa Direito Tributário/Financeiro Políticas Públicas de Desenvolvimento e Inclusão Social. *E-mail:* babinha_schneider_souza@hotmail.



Palavras-chave: Capacidade contributiva. Justiça fiscal. Proporcionalidade. Tributação ótima.

ABSTRACT

Taxation is a process that is treated by several areas of knowledge, having emerged different theories of taxation, among them the theory of optimal taxation, in which one of the elements that compose it is the contributive capacity. Therefore, it responds to the research problem: how is the contributive capacity presented in the theory of optimal taxation? For this, will be studied the general aspects of the theory of optimal taxation and the contributive capacity, and then the contributive capacity, specifically, in the theory of optimal taxation. For this, is used the method of bibliographical research, method of deductive approach and research technique in indirect documentation, in an analytical way. The contributive capacity is related to taxation with equality between the equals and inequality among the unequal, with proportionality as an instrument to achieve it. The theory of optimal taxation approaches the contributory capacity when it is used as the second best option, because of the first – personal characteristics of the taxpayer – it cannot be used and when it includes aspects of justice in the taxation of optimal taxation theory.

Keywords: Contributive ability. Tax justice. Proportionality. Optimal taxation.

1 INTRODUÇÃO

O estudo da tributação com ênfase na análise da capacidade contributiva é o meio de se estudar o fenômeno tributário respeitando as possibilidades econômicas de cada um dos contribuintes e, de certa forma, buscando a realização de uma tributação justa e, por conseguinte, com maior aceitação. Ocorre que, quando se está diante do pagamento de tributos, a área do conhecimento envolvida não se limita ao direitos, a economia, por exemplo, está intimamente relacionada.

Com base nessa interferência entre o direito financeiro, o que inclui o tributário, e a economia, a análise de um dos meios de alcance da justiça tributária – a capacidade contributiva – pode e deve ser estudada na teoria da tributação ótima, a qual se apresenta com cunho eminentemente econômico.

Em face dessa necessária proximidade, o presente estudo busca responder ao problema de pesquisa: como a capacidade contributiva é apresentada na teoria da



tributação ótima? A resposta se dará através do estudo de aspectos gerais da teoria da tributação ótima e da capacidade contributiva e, posteriormente, da capacidade contributiva, especificamente, na teoria da tributação ótima. Serão utilizados o método de pesquisa bibliográfico, método de abordagem dedutivo e técnica de pesquisa em documentação indireta, de forma analítica.

Assim sendo, o presente estudo traz essa abordagem interdisciplinar da capacidade contributiva o que lhe confere uma análise não restrita ao direito e que, por isso, amplia sua abrangência e os aspectos levados em consideração.

2 Teoria da tributação ótima

De plano, cabe o esclarecimento de que a teoria da tributação ótima se apresenta como um guia teórico para a política tributária que traz elementos das ciências econômicas, de modo a aperfeiçoar sistemas tributários, em busca de intentos que são determinados, os quais são: respeito à capacidade econômica do contribuinte, manutenção de mecanismos que diminuam distorções fiscais que prejudiquem a atividade econômica e busca da melhor distribuição de riquezas (TEODOROVICZ, 2015, p. 11). Veja-se que o objetivo da tributação ótima, como pode ser notado na sua denominação, está o alcance de uma tributação excelente, superior, “de boa qualidade”, sendo que para isso, dentre outras coisas, há que se respeitar a capacidade econômica. Ou seja, uma boa – ou melhor ainda, ótima – tributação perpassa pelo respeito à capacidade econômica ou contributiva.

As bases iniciais dessa teoria não são de agora, há o estudo de melhores condições à tributação há muito. Smith (S.d., p. 282-284) estabeleceu que os “súditos” devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Estado, de acordo com o quanto possa, ou seja, conforme sua capacidade, residindo, segundo ele, nessa máxima, a equidade. Mais que isso, considera que os tributos devem ser fixos e não aleatório, ou seja, deve ser determinado de forma precisa e clara. Ainda, a forma e o momento de angariar deve ser o mais conveniente ao contribuinte e, enfim, o imposto deve ser o mínimo possível.

Faz-se necessário para a compreensão das ideias expostas de Adam Smith a colocação de que o momento histórico no qual se contextualiza sua teoria é o período em que a indústria inglesa está a crescer de forma exponencial, principalmente



voltada ao mercado externo, sendo que essa revolução industrial mudou de forma fundamental a história (HUNT, 1984, p. 60-61). Iniciou-se a teoria da tributação ótima ao mesmo tempo em que se apresentava, a inicial e forte, industrialização na Inglaterra, voltada ao mercado externo, o que representou grandes mudanças nas relações de trabalho, de comércio e, por certo, de à tributação. Passou-se a ter diferentes necessidades e modos de tributar, houve mudanças que geraram novas teorias, como a em análise.

Outros estudiosos também se debruçaram sobre o tema, com base nos intentos anteriormente tratados:

“Dentre outros estudiosos célebres que refletiram a temática principiológica tributária desenvolvida por Smith, cita-se John Stuart Mill, e, no início do século XX, Benvenuto Griziotti, também influenciado por Broggia, Pietro Verri e Adam Smith. Para Griziotti, os postulados desenvolvidos por Smith também se mantinham perenes no desenvolvimento histórico das finanças públicas, quais sejam: a) igualdade; b) certeza; c) comodidade no pagamento do imposto; d) economia no pagamento do tributo O eminente financista alemão Fritz Neumark, da mesma forma que Griziotti, também relacionou os postulados de Adam Smith ao que convencionou denominar de princípios jurídico-tributários e técnicos tributários. Esses princípios viabilizariam a técnica jurídica e legislativa necessárias para a construção do sistema tributário coerente, justo, seguro e voltado ao desenvolvimento saudável das relações tributárias. Nesse contexto, os chamados princípios jurídico-tributários e técnico-tributários, segundo Neumark, seriam os seguintes: a) congruência e da sistematização das medidas tributárias; b) transparência tributária; c) o princípio da praticidade das medidas fiscais; d) princípio da continuidade das normas jurídicas tributárias; e) o princípio do “barateamento” (economicidade) da tributação; f) princípio da comodidade da tributação. Neumark, assim como Stuart Mill, Griziotti, e diversos outros estudiosos, foi severamente influenciado pela teorização smithiana, refletindo tendência teórica prevalente em financistas e economistas que se dedicaram à reflexão acerca dos princípios e limites à atividade tributária” (TEODOROVICZ, 2015, p. 12).

Não há que se negar que a teoria da tributação ótima gerou o interesse de grandes estudiosos, afinal, trata de um tema muito sensível, a atividade tributária, se prestando a definir princípios jurídicos e levá-los para a prática através de técnicas. Ou seja, não é somente um estudo teórico, é também uma definição de um modo de agir na tributação que traz objetivos bem audaciosos, como justiça, coerência, segurança e desenvolvimento saudável.

Tem-se a utilização da teoria da tributação como iniciada nos Estados Unidos da América e no Reino Unido nos anos da década de 1980, com base na ideia de que a tributação não deve influenciar a decisão de consumo das pessoas, a tributação devendo ser linear, o que gera, também, a desoneração do capital e, com isso, deve atrair investimentos (AVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 2). Disso podem ser extraídos



importantes considerações práticas quanto à teoria da tributação ótima, como a sua relação com a decisão dos consumidores sobre a decisão de compra de determinado bem ou serviço em detrimento de outros. Pelo exposto, nota-se que a tributação, para a teoria em questão, não deve ser instrumento utilizado para diferenciações: a tributação deve ser igual para todos os produtos ou serviços.

Dentro da teoria da tributação ótima, em sua parte “clássica”, destaca-se Mirrless (1971, p. 207) o qual estabeleceu que um imposto sobre a renda linear seria o recomendado e, inclusive, seria ideal o imposto de renda “negativo”. Ainda, defendeu que o imposto de renda não seria um instrumento eficaz de redução das desigualdades e que seria recomendável existir impostos complementares ao imposto de renda.

Porém, a ideia inicial da teoria da tributação ótima gerou grandes desigualdades sociais e enormes concentrações de riquezas, o que ocasionou a necessidade de que se revissem algumas posições (AVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 2). A questão tributária deve ser analisada quanto aos aspectos de bem-estar social e de utilidade para todos os integrantes da sociedade:

“As such, it should not be viewed as a good starting point for the consideration of taxation. Instead, analysts should examine the economic consequences of various different tax structures, in terms of their effect on the levels of lifetime wellbeing or ‘utility’ for all people in the economy” (BANKS; DIAMOND, 2008, p. 2).

Disso, pode-se perceber que a tributação sem progressividade e sem considerar as questões sociais não se mostra satisfatória, afinal, em isso ocorrendo, não se tem a consideração das necessidade de integrantes da economia ou da sociedade e, muito menos, a consideração de aspectos sociais, visa-se apenas a captação de investimentos e a arrecadação, por si só. Ocorre que, a arrecadação com o fim em si e na manutenção do Estado - deixando de lado essas questões - não se justifica mais.

Cada forma de tributação gera diferentes consequências na estrutura dos preços relativos - sendo que a única maneira de se tributar que não influencie os preços (neutra) é a de valor único (*lump sum*). Ocorre que isso, a neutralidade, é impraticável, o que ocasiona a conclusão de que não há sistema tributário plenamente neutro quanto ao mercado, devendo, então, por essa teoria, buscar-se a fórmula que gere uma mínima perda de bem-estar (LAGEMANN, 2004, p. 407). A neutralidade tributária perquirida pela teoria da tributação ótima não se mostra possível, afinal, não se tem como ter essa neutralidade, por isso, a não-neutralidade deve estar associada



a

menor perda de bem-estar possível, ou seja, a tributação vai interferir no mercado e deve fazê-lo com vistas a conservar o máximo possível de bem-estar.

Dentre as mudanças e variações da teoria da tributação ótima há o estabelecimento da “regra de Ramsey” que relaciona a situação ótima para um sistema tributário com a eficiência: em havendo a alteração de todas as alíquotas num mesmo percentual, as quantidades de equilíbrios dos bens tributados também se alteram, no mesmo percentual. Ocorre, por sua vez, que o tempo livre, por exemplo, não se pode medir. Logo, há que se usar o *second best*, tributando os bens utilizados para o lazer, no tempo livre mais pesadamente para substituir a impossibilidade de tributação dele (LAGEMANN, 2004, p. 409-410).

A teoria da tributação ótima, em uma de suas faces, trabalha com um novo critério para a tributação: o *second best*, de modo a se alcançar a eficiência na tributação. Define a tributação de determinados bens e serviços de modo diferenciado, afim de se manter a tributação, com o menor desperdício tributário, em função da impossibilidade da tributação de outras fontes a elas relacionadas.

Tendo em vista as considerações já feitas quanto à teoria da tributação ótima, faz-se necessário, a partir de agora, o estudo do outro tema pertinente ao presente estudo, qual seja, a capacidade contributiva.

3 Capacidade contributiva

Cabe de início uma pequena descrição histórica acerca do tema do capítulo pois, a compreensão da trajetória permite o entendimento do cenário atual. Partiu-se do Estado Patrimonial, no qual não havia impostos como se tem a noção na atualidade. Logo, e por conseguinte, não havia a justificação do imposto pela capacidade contributiva, baseava-se exclusivamente pela necessidade do Rei. É no período do liberalismo que se inicia o processo utilização da capacidade contributiva como base e limite ao imposto. Tendo, também, nesse período iniciado sua inclusão em constituições. Porém, com os utilitaristas, em seguida, passou-se a agregar conceitos da teoria do igual sacrifício, gerando à exacerbação da progressividade. Posteriormente, com o causalismo considerações éticas foram introduzidas. Com esse viés, foi introduzida na Constituição Brasileira de 1946, não sendo repetido nas de 1967 e 1969 (TORRES, 2005, p. 288-290).



Para compreender a capacidade contributiva parte-se da ideia de que a competência tributária é dada pelo povo às pessoas políticas e disso resulta que a tributação não pode servir apenas ao benefício do Estado ou de parte dos cidadãos. O princípio da capacidade contributiva está relacionado à igualdade e sua realização em termos econômicos e dos ideais republicanos. Dele depreende-se que quem tem mais riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais impostos, assim, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. Do mesmo modo, quanto maior a base de cálculo, maior deve ser a alíquota (CARRAZZA, 2002, p. 71-75).

Houve mudanças na forma de se entender a capacidade contributiva no decorrer da história tributária nacional, passando por períodos de sua desconsideração a outros em que houve a exacerbação da proporcionalidade. Na atualidade pode-se dizer que há, de certo modo, um equilíbrio já que se pode relacioná-la à igualdade de tratamento.

As dimensões da igualdade que são requeridas pelo princípio da capacidade contributiva devem estar presentes desde a edição da lei até sua aplicação. Exige-se que não haja diferenciação de contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e que se diferencie aqueles que estão em condições diferentes, sendo que a diferenciação deve ocorrer conforme a desigualdade (CARRAZZA, 2002, p. 76-77). A análise da igualdade requer que se tenha uma relação entre dois ou mais sujeitos ou fatos, em relação a um objeto de aferição, gerando uma metanorma de aplicação do direito (AVILA, 2004, p. 519). Ao legislador cabe a atribuição e a fixação de o “quanto” representa a obediência ao princípio da capacidade contributiva, já que o princípio, em si, não fornece esse dado, assim, o legislador tem certa liberdade na definição exata, limitado pelo mínimo existencial, por um lado, e pela proibição do confisco, por outro (NABAIS, 2004, p. 495). Do mesmo modo, Torres (2005, p. 304-306) esclarece que há proibições e limitações também para a capacidade contributiva, não devendo ser excessiva e não deve aniquilar a fonte de riqueza

Ainda, a relação entre a igualdade e a capacidade contributiva, em sendo aquela conteúdo material desta, ocorrendo a capacidade, de ordem material, se apresenta como princípio ético, econômico, e fundamentado na teoria contratualista. (AVILA, 2004, p. 520). No momento que a lei é feita ela já tem que trazer a consideração do princípio da capacidade contributiva, de modo que considere a



condição econômica do contribuinte, tanto na base de cálculo que é prevista quanto na hipótese de incidência (CARRAZZA, 2002, p. 80).

Outra dimensão com a qual se apresenta a capacidade contributiva está relacionada com a necessidade que ela seja considerada na vertical, ou seja, a igualdade quanto aos contribuintes que tem capacidades diferentes, e na horizontal – tratamento igual aos que tem igual capacidade. Não obstante isso, as normas diretivas devem se compatibilizar com os direitos fundamentais, não podendo esses serem afetados. É um critério de ponderação: o objeto extrafiscal deve existir através da consideração do princípio da igualdade (AVILA, 2004, p. 520-523).

Outra razão que advoga a favor da capacidade contributiva é que em considerando sua utilização, aumentam-se as possibilidades de redução das desigualdades, afim de contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito além de se preservar a dignidade da pessoa humana com a não tributação do mínimo existencial (BUFFON, 2009, p. 177).

Apresenta-se, o princípio da capacidade contributiva, ainda, sob outros dois aspectos: a capacidade contributiva como pressuposto, condição, fonte ou substrato da tributação, e como parâmetro para a tributação. No primeiro, baseia-se na força ou potencialidade econômica do contribuinte – titularidade ou utilização da riqueza. Na segunda, permite-se a rejeição do imposto quando não atentar para a capacidade contributiva (NABAIS, 2004, p. 462). Outrossim, a legitimação do princípio da capacidade contributiva se dá através da reformulada teoria do benefício e ideia de solidariedade. Sendo que a concepção trazida de benefício, não é um benefício individualmente alcançado, mas considerado de modo genérico, significando que o tributo não deve ser exigido sem contrapartida do Estado, através da garantia dos direitos sociais e fundamentais; por seu turno a solidariedade traz a necessidade de que a carga tributária recaia sobre os que tem mais riquezas, esse é o “valor moral legitimador” (TORRES, 2005, p. 300-301).

Perceba-se que a capacidade contributiva é um balizador da tributação que garante a igualdade, a proteção do mínimo existencial, a proteção da dignidade da pessoa humana e a busca pelo alcance dos objetivos do Estado Democrático de Direito, a redução das desigualdades e da solidariedade.

Um dos meios que se tem à disposição para que a capacidade contributiva se concretize é a progressividade. Através da progressividade há o aumento da exigência



tributária quando há aumento da capacidade de apoiar a coletividade: há o aumento das alíquotas quando há, também, o aumento da base de cálculo. A proporcionalidade também se presta ao uso extrafiscal, o que ocorre quando há a elevação das alíquotas – sem que haja necessariamente o aumento da base de cálculo – em razão da intenção do Estado de estimular ou desestimular determinado setor, por exemplo (BUFFON, 2009, p. 186).

Tendo em vista a análise dos aspectos gerais tanto da teoria da tributação ótima quanto da capacidade contributiva o que permite que se tenha o conhecimentos necessário para que, então, se analise como a capacidade contributiva se apresenta na teoria da tributação ótima.

4 A capacidade contributiva na teoria da tributação ótima

Não se pode pensar o imposto como, somente, uma questão técnica, sua amplitude é muito maior, afinal requer a consideração como uma questão política e filosófica. A sociedade depende dele para a própria existência e a evolução da sociedade perpassa também por transformações relacionadas a eles (PYKETTI, 2014, p. 480-481).

Perceba-se que a teoria da tributação, na sua versão adepta da tributação praticamente linear, sobre ponderações dentro dos correligionários da teoria, incluindo a necessidade de que haja, sim, alguma forma de tributação do capital – mesmo que mantenham a concordância quanto a essência da teoria, significa que se continue a entender como correta a tributação que não distorça ou influencie as escolhas do indivíduo:

“We argue that a widely recognized result of the optimal tax literature – that capital income should not be taxed, in order that individual’s choices regarding saving for future consumption are left undistorted relative to the choices over immediate consumption– arises from considerations of individual behaviour and the nature of economic environments that are too restrictive when viewed in the context of both theoretical findings in richer models and the available empirical econometric evidence. Hence such a result should be considered not robust enough for applied policy purposes and there should be some role for including capital income as a component of the tax base (BANKS; DIAMOND, 2008, p. 2).

Então, a tributação linear - que não influencia a decisão do contribuinte em face do mercado - não está de acordo com as diretrizes da capacidade contributiva, conforme trazida em um dos capítulos anteriores do presente estudo. Afinal, se a



tributação de forma igual, não se estará levando em consideração as diferenças de tributação defendidas pela capacidade contributiva. Esta não tem nada de linear, é representada pelo oposto: a diferenciação da tributação conforme a possibilidade econômica dos contribuintes. Disso, conclui-se que, quanto à linearidade e a não influência da tributação nas decisões de compra dos contribuintes no mercado, a teoria da tributação ótima e a capacidade contributiva se opõem.

Para Banks e Diamond (2008, p. 106) o rendimento de capital ou do patrimônio deve fazer parte da base tributária, não precisando porém serem tributados exatamente do mesmo modo como os rendimentos decorrentes do trabalho, conclui-se que a tributação dos rendimentos provenientes do trabalho e do capital em conjunto é melhor do que a tributação de ambas em separado:

“The Meade Report wanted to tax both consumption and wealth annually. We share the view that capital income (or wealth) should be part of the tax base. We do not find any support in optimal tax considerations for the argument that annual capital income should be taxed exactly as annual labour income is taxed – a tax base of HaigSimons income. We suspect that positively relating marginal tax rates on labour and capital incomes is better than having separate taxation of the two sources of income” (BANKS; DIAMOND, 2008, p. 126).

Fundamental a percepção de que a teoria da tributação ótima considera que a única diferenciação pessoal dos contribuintes, a ser considerada, é quanto às habilidades naturais, as quais, por sua vez, determinam a capacidade de adquirir renda. Logo, a tributação teria que se diferenciar por essas habilidades naturais. Porém, isso não é possível de ser averiguado pela autoridade fazendária a custos plausíveis, ou seja, não serve esse critério. Já outros critérios naturais que poderiam ser considerados e que não requerem muito custo para a verificação, são sexo e idade, por exemplo, não se prestam à utilização por se afastarem de uma escolha que leve em consideração a justiça. Então, para essa teoria a solução ideal - tributo *lump sum* - não é possível, utiliza-se a segunda melhor solução (*second best*). Ou seja, o fisco deve utilizar indicadores como renda bruta para, com isso, verificar – de modo indireto – os fatores naturais (LAGEMANN, 2004, p. 405-406).

O comando constitucional atinente à capacidade contributiva está dirigido ao tratamento que deve ser dado à pessoa, pois os fatos econômicos devem ser valorados de forma igual quando exprimem igual capacidade contributiva. Apesar disso a capacidade contributiva que interessa ao estudo é a capacidade objetiva por



levar em consideração as manifestações objetivas de riqueza (CARRAZZA, 2002, p. 77). O escopo do princípio é o atingimento da justiça fiscal (HARADA, 2004, p.380).

Disso resulta que ambas, a capacidade contributiva e a teoria da tributação ótima, têm presente o objetivo de alcançar a justiça na tributação. A teoria da tributação ótima parte para alcançá-la da diferenciação das características pessoais dos contribuintes, enquanto a capacidade contributiva considera as manifestações objetivas de riqueza. Porém, a teoria da tributação ótima esbarra na verificação prática do critério que considera possível de diferenciação, o que gera a adoção de outro, o segundo melhor, que seria a renda bruta. Nesse ponto surge a possibilidade de utilização da capacidade contributiva na teoria da tributação ótima, ou seja, a capacidade contributiva pode ser verificada na teoria da tributação ótima quando se considera a renda bruta como a segunda melhor solução para a verificação dos fatores naturais e permite o alcance da justiça na tributação.

Utilizando-se a “regra de Ramsey” da teoria da tributação ótima e considerando-se o critério da eficiência, tem-se:

“A regra de complementaridade ao tempo livre é a regra mais importante, derivada da teoria da tributação ótima para o imposto sobre o consumo. As outras regras são apresentadas como casos especiais. Isso vale, por exemplo, para a regra do inverso da elasticidade. Se, além da livre escolha entre tempo de trabalho e tempo livre, ainda for admitido que as demandas pelos diversos bens tributáveis sejam independentes entre si, chega-se à regra do inverso da elasticidade, que afirma: sob circunstâncias de eficiência, os bens com a menor elasticidade-preço da demanda devem ser submetidos a uma alíquota mais alta. Em outras palavras, quanto menor a reação do contribuinte, medida pela variação nas quantidades demandadas de determinados bens devido ao aumento dos preços, tanto mais pesadamente esses bens devem ser tributados. Como, geralmente, os bens com baixa elasticidade-preço da demanda são identificados como de primeira necessidade, e os com alta elasticidade-preço, como bens de luxo, fica aparentemente fácil concluir que a tributação ótima sugere uma tributação socialmente injusta [...] (LAGEMANN, 2004, p. 410).

Ocorre, no entanto, que se utilizando a mesma teoria e a mesma regra, e acrescentando-se, além da eficiência, o critério da justiça distributiva há alteração das regras anteriores. Ao se considerar a justiça distributiva e a alíquota - ainda influenciada pela elasticidade - passa-se a ter uma maior tributação dos bens que são consumidos por indivíduos com renda maiores e consumidos em volumes acima da média. Gerando com todas as regras, uma alteração na teoria da tributação, com possibilidade de tributação diferente, com alíquotas diferenciadas para cada bem (LAGEMANN, 2004, p. 411).



Por seu turno, a capacidade contributiva permite que se afastem óbices econômicos e sociais que tolhem a liberdade e a igualdade dos mais pobres (CARRAZZA, 2002, p. 75). Quando se utiliza a proporcionalidade para o alcance do princípio da capacidade contributiva se está levando em conta o sacrifício que se exige do contribuinte e pode ser por ele suportado para a manutenção da máquina pública. Pode-se afirmar que impostos com alíquotas fixas são inconstitucionais (permitindo-se, por óbvio, somente os casos previstos na própria Constituição) (CARRAZZA, 2002, p. 75-76).

Ou seja, a capacidade contributiva realizada através da proporcionalidade para o alcance da justiça na tributação está em consonância com a teoria da tributação ótima – no tocante à utilização da “regra de Ramsey” acrescida do critério da justiça distributiva – na qual se permite a diferenciação da tributação.

Ocorre, ainda, que no Brasil os dividendos distribuídos a acionistas de empresas são isentos de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), desde 1995, não bastando, houve uma significativa redução do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) através da opção de deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia que é chamada de juros sobre capital próprio (JSCP). Isso, juntamente com a baixa progressividade da tributação do Imposto de Renda, é decorrência da teoria da tributação ótima: baseada *trade-off* entre equidade e eficiência e em considerar poucas hipóteses quando ao comportamento individual e a dinâmica econômica, no qual o IR deveria ter uma alíquota linear e as rendas do capital não deveriam ser tributadas para não distorcer incentivos econômicos. No entanto, a função distributiva, nos anos da década de 1970, passou a ser objeto da política fiscal, afastando-se essa função da política tributária, sob a justificativa de não distorcer o sistema econômico (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 7-8).

Como resultado da aplicação do princípio da capacidade contributiva deve-se considerar objetos que demonstrem a aptidão, excluindo-se as obrigações inevitáveis de pagamento e a capacidade deve ser medida em situações concretas. Desse princípio resultam também proibições, como a não existência de um imposto único por indivíduo. Ademais, na aferição da capacidade contributiva deve-se considerar a família, afinal, a manutenção dos filhos requer parte dos ganhos, não podendo isso ser desconsiderado (AVILA, 2004, p. 523-526).



Eis que se apresenta mais um ponto de não observância da capacidade contributiva na teoria da tributação ótima, quando se reduz a ou anula a tributação de distribuição de dividendos por pessoa jurídica a pessoa física e se tem pouca variação na tabela de imposto de renda, situações essas existentes na legislação brasileira.

Defende Torres (2005, p.292) que a capacidade contributiva somente pode ser definida através dos princípios da igualdade, ponderação e razoabilidade, mantendo-se a ligação com a fundamentação ética e jurídica e delimitação pelas demais limitações constitucionais em conjunto com a averiguação de fato da situação fática do contribuinte.

5 Considerações finais

A correlação entre a teoria da tributação ótima e a capacidade contributiva, como demonstrado, é muito próxima, sendo que uma das condições para que se tenha uma tributação excelente é que as características pessoais econômicas sejam levadas em consideração. Logo, a capacidade contributiva ou econômica é determinante da qualidade da tributação, inclusive sob o enfoque econômico.

Na atualidade a noção de capacidade contributiva está presente e está relacionada à ideia de igualdade. Já tendo tido outras concepções no decorrer da história nacional. O tratamento igual para os iguais e o tratamento desigual para os desiguais deve perpassar, desde o processo de fazimento da lei tributária até sua aplicação, ou seja, a capacidade contributiva deve estar presente em todo o ciclo tributário-financeiro e não apenas em partes dele. A capacidade contributiva é aplicável na teoria e prática tributária através da proporcionalidade.

Dentre os aspectos de aproximação e distanciamento da teoria da tributação ótima e a capacidade contributiva, primeiramente tem-se um aspecto de oposição entre elas. Quanto a defesa pela teoria da tributação ótima pela tributação linear, que não influencie o mercado e seu equilíbrio, tributando de modo igual, sem considerar situações pessoais, afasta-se dos ditames da capacidade contributiva pois esta, pelo contrário, preconiza a tributação diferente conforme a capacidade econômica dos contribuintes, ou seja, se alicerça na tributação diferente dos diferentes.

Outro ponto a ser considerado quanto a capacidade contributiva na teoria da tributação ótima, tem-se, em primeiro plano, o afastamento daquela em relação a esta



e

depois a inclusão. A inclusão da capacidade contributiva na teoria da tributação ótima se dá pela impossibilidade de averiguação prática das condições naturais que permitiriam a diferenciação dos contribuintes o que leva à utilização da segunda melhor solução, ou seja, permite a utilização da renda bruta como fator de aferição dessas capacidades naturais para a diferenciação e a tributação justa.

Ademais, a não tributação dos lucros e dividendos e pouca consideração de condições pessoais para a constituição da tabela de imposto de renda no Brasil - que são reflexos da teoria da tributação ótima – também se afastam das premissas da capacidade contributiva.

Diante disso, pode concluir que a capacidade contributiva está presente em alguns casos na teoria da tributação ótima como a segunda melhor solução, em razão da não possibilidade de utilização da primeira melhor solução e quando associada a a busca de justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

AVILA, Róber Utierrret; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. A economia política da tributação no Brasil. In: XXIII Encontro Nacional de Economia Política, 2018, Niterói. *Anais eletrônicos...* Niterói: Sociedade Brasileira de Economia Política, 2018. Disponível em: <<https://www.sep.org.br/anais/>>. Acesso em: 09 mar. 2019.

BANKS, Jim. DIAMOND, Peter. *The Base for Direct Taxation. Prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century*. Londres: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2008.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro: Ipea, 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=27549>. Acesso em: 05 mar. 2019.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

HUNT, E. K. *História do pensamento econômico*. Rio de Janeiro: Campus, 1984.



LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio FEE*. Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. v. 25, n. 2, Porto Alegre: out. 2004, p. 403-426. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MIRRELES, J. A. An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of economic studies*. v. 38, n. 2, p. 175-208, 1971.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. l. 4, v. 2. São Paulo: Nova Cultural. S.d.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da Unibrasil*, v. 2, n. 23, Curitiba: jul/dez 2015, p. 08-25. Disponível em: <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/848>>. Acesso em: 04 mar. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.