

## **Daniel Serra Lima**

Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro  
e Tributário pela Universidade de São Paulo.

Professor convidado em cursos de Pós-Graduação.  
Advogado e Contador.

---

---

# **Capacidade Contributiva**

---

---

**conteúdo e (in)eficácia**

**Série Doutrina Tributária Vol. LII**



**INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

São Paulo – 2023

© Daniel Serra Lima

Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar

CEP 01411-001 – São Paulo – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206

e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

*Diretoria*

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira

Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri

Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira

Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,  
Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

*Conselho Deliberativo:* Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, João Francisco Bianco, José Maria Arruda de Andrade, Leonardo Aguirra de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorka Vieira, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira, Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli

*Conselho Editorial Nacional:* Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

LIMA, Daniel Serra

L697t Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia. –  
São Paulo, SP: IBDT, 2023. (Série Doutrina Tributária, 52).

288 p. ; 14 x 21 cm.

ISBN 978-65-86252-65-1

- |                       |                             |
|-----------------------|-----------------------------|
| 1. Direito Tributário | 2. Capacidade Contributiva  |
| 3. Jurisprudência     | 4. Supremo Tribunal Federal |
| 1. Daniel Serra Lima  | II. IBDT                    |
|                       | III. Título.                |

DORIS 341.39

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Direito Tributário : Brasil
2. Capacidade Contributiva : Brasil
3. Jurisprudência : Brasil
4. Supremo Tribunal Federal : Brasil

Revisão: Rita Sorrocha / Edição: Nelson Mitsuhashi

Impressão e acabamento: Edições Loyola

# Sumário

<b>Agradecimentos</b> .....	7
<b>Apresentação</b> .....	15
<b>Prefácio</b> .....	19
<b>Introdução</b> .....	21

## Capítulo 1

### A Legitimidade da Tributação e o Valor Justiça

1.1. Por que estudar os valores tributários sobrejacentes aos princípios jurídicos .....	31
1.2. Os valores do ordenamento jurídico tributário .....	34
1.2.1. A liberdade e suas limitações .....	38
1.2.2. A igualdade como critério fundamental de justiça. ....	42
1.2.2.1. O critério de <i>discrímen</i> no Direito Tributário .....	45
1.2.3. O tributo como restrição aos direitos fundamentais .....	47
1.3. A igualdade e a tributação.....	52
1.3.1. A rejeição dos tributos pelo libertarismo radical....	54
1.3.2. A teoria do benefício e a remuneração dos serviços públicos.....	57
1.3.3. A teoria do igual sacrifício como ideal meritocrático .....	61
1.3.4. A propriedade não é um “mito” .....	64
1.3.4.1. A inexistência de um caráter meramente instrumental da tributação .....	64
1.3.4.2. O livre mercado como garantidor do direito fundamental de liberdade e da igualdade.....	69

1.3.5. A redistribuição de recursos via cobrança de tributos .....	72
1.4. Da igualdade tributária à solidariedade .....	75
1.4.1. Igualdade e diversidade de bases de cálculo .....	78
1.4.2. Solidariedade e progressividade na tributação.....	80
1.5. A inexistência de um dever fundamental de pagar tributos	84

## Capítulo 2

### O Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Constitucional Tributário

2.1. O conceito de sistema .....	88
2.2. A proteção do contribuinte “pelo consenso” e “pelo conteúdo”.....	91
2.2.1. A rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro.....	95
2.2.1.1. A maior rigidez dos tributos de arrecadação livre .....	98
2.2.1.2. A menor liberdade para a instituição de tributos vinculados à justiça distributiva .....	100
2.2.1.3. A função protetiva do sistema de repartição de competências .....	102
2.2.2. A existência de conceitos classificatórios nas regras de competência impositiva .....	104
2.2.3. O primado da legalidade no Direito Tributário .....	108
2.2.3.1. A estrita legalidade tributária.....	110
2.3. A constitucionalização do princípio da capacidade contributiva no Brasil .....	111
2.3.1. A capacidade contributiva como um critério de justiça .....	113
2.3.2. Aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias .....	115
2.3.3. Capacidade econômica e capacidade contributiva..	118
2.3.4. Conteúdo da capacidade contributiva.....	119
2.3.5. A capacidade contributiva como especificação da igualdade .....	120

2.3.5.1. A capacidade contributiva objetiva ou absoluta .....	124
2.3.5.2. A capacidade contributiva subjetiva ou relativa.....	128
2.3.5.3. A derrogação da igualdade nas normas extrafiscais .....	135
2.3.6. Capacidade contributiva como disponibilidade financeira.....	137
2.3.7. A inviabilidade de uma capacidade contributiva “futura”, “virtual” ou “presumida” .....	139
2.4. A “zona de capacidade contributiva” .....	142
2.4.1. O mínimo existencial .....	142
2.4.2. Efeito de confisco .....	145
2.5. Capacidade contributiva: regra ou princípio?.....	147
2.5.1. A tradicional distinção entre princípios e regras....	147
2.5.2. A distinção argumentativa de princípios e regras ..	151
2.5.3. A capacidade contributiva como regra.....	154
2.5.4. A capacidade contributiva como princípio.....	157

### Capítulo 3

#### **A Atual Ineficácia da Capacidade Contributiva**

3.1. A ineficácia protetiva do direito dos contribuintes .....	161
3.1.1. A capacidade contributiva presumida a partir da atividade econômica.....	162
3.1.2. A admissão de uma capacidade contributiva meramente abstrata.....	166
3.1.2.1. Um problema que transcende a interpretação da regra de competência .....	170
3.1.3. O amesquinamento da capacidade contributiva pela praticabilidade.....	172
3.1.4. A capacidade contributiva como justificativa para limitar garantias dos contribuintes.....	175
3.2. Crítica à jurisprudência da Suprema Corte sobre o art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 .....	178

3.2.1. O paradoxo: a observância formal da capacidade contributiva objetiva estimulou sua inobservância concreta .....	180
3.2.2. A apropriação indevida: a adoção da teoria da norma para amesquinhar a capacidade contributiva...	185
3.2.3. A adoção seletiva do raciocínio conceitual.....	190
3.2.4. A recompensa: a excessiva deferência ao legislador	195
3.3. A capacidade contributiva é uma garantia do contribuinte e não do Fisco .....	198
3.3.1. A capacidade contributiva deve ser mediada pelas regras de competência e pela legalidade .....	198
3.3.2. A capacidade contributiva não é uma norma antielisiva.....	201

#### Capítulo 4

### **Uma Proposta de Eficácia Normativa da Capacidade Contributiva**

4.1. As hipóteses de incidência tributárias como presunções relativas de riqueza .....	203
4.1.1. Generalidade e abstração das regras tributárias ....	203
4.1.2. A legalidade tributária e a seleção dos fatos tributáveis .....	206
4.1.3. A dissociação entre pressuposto econômico e fato gerador .....	209
4.1.4. A ocorrência do fato gerador e a posterior perda de conteúdo econômico.....	210
4.2. A capacidade contributiva e o pressuposto econômico dos tributos.....	213
4.2.1. A tributação pressupõe o sucesso do empreendimento econômico e a absorção das perdas.....	213
4.2.2. As hipóteses de incidências tributárias como conceitos jurídicos de conteúdo econômico e não como conceitos econômicos de relevância jurídica.....	216
4.2.3. A necessária conexão do fato gerador com o pressuposto econômico .....	221

4.2.4. Uma indevida aplicação da equidade em matéria tributária?.....	224
4.2.4.1. A análise do pressuposto econômico pode restringir, mas não alargar a hipótese de incidência.....	227
4.3. Uma capacidade de pagamento vinculada ao fato gerador	229
4.3.1. Duas capacidades contributivas.....	233
4.3.2. A realização da capacidade contributiva pelas cláusulas de exceção.....	235
4.4. Uma proposta de releitura da função eficaz do princípio da capacidade contributiva.....	238
4.4.1. A função integrativa.....	238
4.4.2. A função bloqueadora.....	239
4.4.3. A função definitiva.....	241
4.4.4. A função rearticuladora.....	243
4.4.5. A eficácia externa.....	244
4.4.5.1. A eficácia objetivo-seletiva.....	244
4.4.5.2. A eficácia objetivo-argumentativa.....	245
4.4.5.3. A eficácia subjetiva.....	246
4.5. A capacidade contributiva pode ser analisada sob a ótica do contribuinte de direito.....	246
4.5.1. A distinção entre tributos diretos e indiretos.....	247
4.5.2. A capacidade econômica visada na tributação do consumo.....	249
4.5.3. A necessária consideração da capacidade econômica do contribuinte de direito.....	250
4.6. A capacidade de pagamento e o regime contábil de competência.....	253
4.6.1. A necessária neutralização dos aspectos indesejáveis do regime de competência.....	257
4.6.2. A restituição como concretização da capacidade contributiva.....	263
<b>Conclusão</b> .....	267
<b>Referências</b> .....	273