

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA NOS PERIÓDICOS CAPES NOS ANOS DE 1988 A 2016

CONTRIBUTION CAPACITY: AN ANALYSIS IN PERIODIC BIBLIOMETRIC CAPES IN YEAR 1988 2016

Gildo Rodrigues da Silva

Mestre em Ciências Contábeis e especialista em Direito Tributário. Advogado e Contador.
E-mail: gilldorodrigues@gmail.com

Arlindo Carlos Rocha da Silva

Bacharelado em administração e direito. Especialização em direito administrativo.
Mestrando em engenharia de produção. E-mail: arlindo.silva@iff.edu.br

Recebido em: 27/07/2016

Aprovado em: 03/10/2016

Doi: 10.5585/rdb.v15i6.451

RESUMO: O objetivo principal foi mapear a produção científica sobre o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, através da análise bibliométrica e gerar lacunas possivelmente existentes que possam direcionar novas pesquisas na área tributária. A pesquisa classifica-se como descritiva, bibliográfica e quantitativa. O objeto do estudo foram as publicações nos periódicos da Capes no idioma nacional, entre os anos de 1988 a 2016. Os dados foram coletados no site dos periódicos classificado pela CAPES e da SPELL em Qualis de A1 a C, tomando como foco o Princípio da Capacidade Contributiva, totalizando 84 (oitenta e quatro) artigos e, em seguida, os dados foram lançados na planilha *Office Excel* 2013. Os resultados da pesquisa demonstraram que há poucas pesquisas e ou publicações sobre o tema. Conclui-se que, dos artigos publicados na sua maioria são de pesquisas bibliográficas. A metodologia utilizada foi a descritiva, com abordagem qualitativa. O maior índice de publicação foi da Revista SJRJ, sendo todas as publicações feitas por homens, e a abordagem utilizada foi a do sujeito passivo. Sugerem-se para estudos futuros a abordagem quantitativa, com intuito de aferir a aplicação da tributação sobre o mínimo existencial. Novas pesquisas podem mensurar a tributação aplicada no Brasil no comparativo com outros países.

Palavra chaves: Análise bibliométrica. Capacidade contributiva. Mínimo existencial. Periódicos Capes. Proporcionalidade.

ABSTRACT: The main objective was to map the scientific production on the Constitutional Principle of Contributory capacity by bibliometric analysis and possibly generate gaps that can direct new research in the tax area. The research is classified as descriptive, bibliographical and quantitative. The object of the study were the publications of Capes journals in the national language, between the years 1988 to 2016. Data were collected on the site of the journals classified by CAPES and SPELL in Qualis A1 to C, being focused on the principle of Contributory capacity totaling 84 (eighty-four) articles and then the data were released in Office

Excel 2013 spreadsheet. The survey results showed that there is little research and/or publications on the subject. In conclusion, the articles published are mostly bibliographic research. The methodology used was descriptive with a qualitative approach. The largest publication index was the Journal SJRJ, with all publications made by men, and the approach was the taxpayer. Future studies on the quantitative approach are suggested, aiming to assess the application of the tax on the minimum existential. New research can measure the taxation in Brazil in comparison with other countries.

Keywords: Bibliometric analysis. Ability to pay. Existential minimum. Capes Journals. Proportionality.

SUMÁRIO: Introdução; 1. Princípio da Capacidade Contributiva; 1.1 Subprincípios: progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade; 1.2 Limitações; 1.3 Possibilidade; 1.4 Eficácia; 1.5 Extensão; 1.6 Limites materiais da tributação; 1.7 Bibliometria; 2. Referencial Teórico; 3. Metodologia; 4. Análise e discussão dos resultados; 5. Considerações Finais; 6. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente estudo versa sobre o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, tendo como objetivo principal mapear a produção científica da área tributária nos periódicos Capes, através de uma análise bibliométrica, e gerar pontos de referências que possam direcionar novas pesquisas.

As constantes transformações mundiais nos processos políticos, econômicos, comerciais e produtivos oriundos da globalização deixaram como consequência, entre outras, a necessidade cada vez maior das nações serem competitivas, necessitando dos governantes ações concretas, que possibilitem o exercício livre das atividades comerciais pelos *stakeholders*.

Diversos estudos nacionais e internacionais mostram que o Brasil é um país onde o custo é muito alto para as empresas, em decorrência de vários problemas estruturais e conjunturais existentes. Esse fato, amplamente divulgado pelos diversos meios de comunicação, inibe os investimentos estrangeiros, o que contribui negativamente para o crescimento e o desenvolvimento do país.

Um dos mais representativos componentes do chamado custo Brasil é, sem dúvida, o sistema de tributação nacional, bastante complexo e caro para as organizações empresariais, principalmente para aquelas que exercem atividades diversificadas nos diversos Estados. Assim, além da elevada carga tributária, há que considerar também os gastos administrativos com o gerenciamento e o controle das atividades tributárias.

Existem ainda certas situações em que são elevados os gastos e ou investimentos em profissionais especializados em tributos, funcionários administrativos, sistemas de informática, espaço físico etc., o que, em muitas circunstâncias, representa parcelas relevantes de sacrifícios dos recursos econômicos e financeiros das corporações, somente para atender as obrigações acessórias impostas pelas diversas legislações tributárias.

Esses detalhes geram de sobremaneira um impacto nas atividades empresariais, onerando-as, devido também à complexa e antiga legislação tributária que, apesar de bem-intencionada para a legítima proteção dos direitos dos consumidores e empresários, gerou, com o passar do tempo, e com as diversas modificações sofridas, uma tributação excessiva na atividade empresarial brasileira.

Desta forma, o Princípio da Capacidade Contributiva somente será acionado quando o legislador intentar tributar a manifestação de riqueza, pois, significa tributar o mínimo

existencial, sem que se observe a correlação entre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana com o dever de se pagar imposto, o que será resolvido pelo Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

A questão de pesquisa define-se por: Quais informações proveniente da análise bibliométrica poderiam evidenciar os periódicos Capes nos anos de 1988 a 2016 utilizando a palavra chave capacidade contributiva, para direcionarem novas pesquisas acadêmicas?

Nesta pesquisa utilizamos a análise bibliométrica, pois essa gera e mapea diversos indicadores que contribuirão para fomentar o conhecimento, o tratamento dos dados coletados e a sistematização das informações, que contribuirão para o desenvolvimento de novos estudos acadêmicos.

O efeito da tributação excessiva imputada ao contribuinte pode prejudicar o desenvolvimento pessoal e, seguramente, atingir este mesmo cidadão à tributação da parcela destinada a sua manutenção mínima.

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema estudado no âmbito nacional, com vistas à melhoria no Sistema Tributário Nacional, simplificação das obrigações acessórias e padronização da qualidade de informações tributárias, proporcionando, assim, uma análise mais sistematizada do tema perquirido, podendo ainda contribuir com novas pesquisas a serem realizadas pela academia.

O assunto é de interesse para a academia, pois pode corroborar com futuras pesquisas, tendo em vista que a literatura existente é incipiente e percorre caminhos que nem sempre proporcionam o entendimento imediato ou a solução para as dificuldades surgidas entre o sujeito ativo (estado) e sujeito passivo (contribuinte) no campo da aplicação tributária.

A presente pesquisa pretende auxiliar pesquisadores, advogados, administradores, contadores e economistas no seu dia a dia, pois destaca procedimentos fixados em leis, que devem ser respeitados em função das circunstâncias que se alteram constantemente.

Ressalta-se ainda a real importância da análise e interpretação adequada das leis, pois o sujeito ativo (estado) e o sujeito passivo (contribuinte) relacionam-se mutuamente, o primeiro na aplicação das Leis com fins meramente arrecadatórios, e outro pelo cumprimento da obrigação principal, ou seja, efetuar o pagamento do tributo.

Assim, conhecer o Sistema Tributário Nacional e a Legislação Tributária mais relevante, consubstanciadas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, pode auxiliar no entendimento e assimilação do fenômeno da tributação no país.

Diante da complexidade do tema pesquisado, não há por parte do autor qualquer pretensão de construir uma teoria sobre o assunto, muito menos de ser pragmático ao extremo, mas, apenas, de abordar o tema sob um ponto de vista pouco estudado pela doutrina e pela jurisprudência dos Tribunais Pátrios.

1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva somente entrará em cena quando a renda do cidadão ultrapassar o mínimo existencial, ou seja, quando houver manifestação de riqueza.

Hack (2014) destaca que o tributo apenas pode ser exigido onde exista a capacidade contributiva, ou seja, o agente ativo (estado) tributa parte do rendimento e patrimônio do sujeito passivo (contribuinte) para custear as despesas públicas. No entanto, o sujeito passivo possui parte do seu patrimônio e renda necessários para sua sobrevivência, dessa forma, pelos critérios da seletividade e progressividade, o agente ativo poderia tributar apenas a capacidade contributiva evidenciada pelo sujeito passivo.

Segundo Torres (2005) a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva, o que significa dizer que cada um deve contribuir proporcionalmente com suas rendas.

Torres afirma que o Princípio da Capacidade Contributiva protege o mínimo existencial, pois, enquanto a renda não ultrapassar o Mínimo Existencial, não há capacidade contributiva. O mesmo se dá com relação aos princípios da Dignidade da Pessoa Humana e do Estado Social, pois a Capacidade Contributiva atende a ambos os princípios. Para esse autor, caso a renda ultrapasse o Mínimo Existencial, deverá a administração tributária observar o Princípio da Capacidade Contributiva¹.

Segundo Tavares (2008), a capacidade contributiva “corresponde à parcela do patrimônio que pode ser considerada disponível”, e por sua vez, apta a participar da manutenção da máquina administrativa.

Na visão de Gassen (2013), a tributação incidente sobre as famílias com baixa renda é extremamente elevada, e, por conseguinte, reduz severamente o poder de consumo das pessoas, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva e afetando o mínimo existencial.

Os países desenvolvidos estipulam que os tributos, fonte de receita do estado, são embutidos no preço final dos serviços e ou mercadorias, notadamente, verifica-se que a matriz brasileira de tributação é regressiva², na qual as pessoas com menor capacidade de contribuir pagam uma fatia maior dos tributos, desconsiderando o princípio constitucional da capacidade contributiva.

1.1 Subprincípios: progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade

A Capacidade Contributiva é um princípio constitucional aberto e indeterminado, servindo de orientação para o ulterior processo de concretização normativa. Pode aparecer explicitamente no texto constitucional, como agora acontece no Brasil, ou sobreviver implicitamente, como aconteceu na Carta de 1967/89. Abrindo-se, inicialmente, subprincípios para alavancar maior grau de concretude nas normas de imposição.³

O subprincípio da progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo. Aplica-se ao imposto de renda (art. 153, § 2º, I). Quanto ao IPTU, a sua progressividade e instrumento de extrafiscalidade não emanam do Princípio da Capacidade Contributiva (art. 156, § 1º e art.182, 4º, da CF), conforme já disse o STF; mas a EC 29/2000, em dispositivo de duvidosa constitucionalidade, deu nova redação ao art. 156, § 1º, da CF, para admitir a progressividade também à razão do valor do imóvel⁴.

O subprincípio da proporcionalidade não está explícito na Constituição Federal de 1988, isso indica que o imposto incide, sempre, pelas mesmas alíquotas, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais. É objeto de legislação infraconstitucional, podendo ser aplicado a todos os demais tributos, exceto aqueles sujeitos aos princípios da progressividade e da personalização (TORRES, 2005).

Para Torres (2005) o subprincípio da personalização, estampado junto com o Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º), já constava no art. 202 da Constituição Federal de 1946. A personalização do imposto *causa mortis*⁵ representada pelo aumento da sua incidência de acordo com os quinhões ou grau de parentesco dos herdeiros, que é uma das conquistas da tributação moderna, ficou bloqueada pelo art. 155, § 1º, IV, que prevê a fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal.

O subprincípio da *seletividade*, que informa o IPI e o ICMS, inscrito nos artigos 153, §

¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. São Paulo: Renovar, 2007.

² GASSEN, Valcir; ARAÚJO, Pedro J S; PAULINO, Sandra Regina. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequencia Florianópolis. 66, p.213-234, jul. 2013.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 88.

⁴ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 17.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. São Paulo: Renovar, 2007.

3º, I e 155, § 2º, III, aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo. Representa um elemento de personalização agregado a um tributo que originalmente se definiria como imposto real. A EC 29/00, ao modificar o art. 156, § 1º, da CF 88, permitiu que o IPTU tenha “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”. Isto significa que o imposto municipal passa a ser seletivo em função do bairro ou região da cidade, ou da finalidade comercial, atendendo à pretensa variação da capacidade contributiva.

1.2 Limitações

Aduz o art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, que atribuindo a efetividade ao Princípio da Capacidade Econômica, ser facultado à administração tributária, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes (MAGALHÃES, 2013).

Quando a CF diz que a efetivação da capacidade contributiva não pode prejudicar os direitos individuais, quer significar que a igualdade ínsita nesse princípio de justiça não pode ofender a igualdade consubstanciada nos direitos da liberdade (garantias constitucionais das imunidades e dos privilégios) e nos princípios de segurança jurídica (legalidade, irretroatividade etc.).

De fato, o legislador não pode, a pretexto de fazer justiça fiscal, captar a riqueza das pessoas declaradas imunes pelos artigos. 5º e 150 da CF. A eventual desigualdade na capacidade econômica da União, dos Estados, dos Municípios, dos templos, das instituições de assistência social é insuscetível de tributação, posto que a CF imuniza o patrimônio e a renda dessas pessoas em homenagem à igual liberdade. O Princípio da Capacidade Contributiva não justifica a incidência sobre o mínimo necessário à vida nem sobre a totalidade da riqueza, eis que está contido entre as imunidades do mínimo existencial (art. 150, IV), que constituem direitos individuais do cidadão.

A lei não pode, por outro lado, havendo igual capacidade contributiva, tratar desigualmente os brasileiros, pois estará infringindo a proibição genérica de privilégios odiosos (art.150, II) e as proibições específicas (art. 151). Assim, é defeso ao legislador discriminar entre contribuintes com situação econômica equivalente em razão da raça, cor, sexo, profissão, ideologia política, etc.

1.3 Possibilidade

O art. 145, § 1º, da CF 88 aduz que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. A CF 46 dizia, também, que os tributos têm “caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. A referência à “possibilidade” já aparecia em A. Smith⁶. A ressalva constitucional tem dois objetivos principais: a) adequar o Princípio da Capacidade Contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse Princípio de Justiça com a Extrafiscalidade.

De outra parte, a ressalva visa a compatibilizar a capacidade contributiva com a extrafiscalidade. Sempre que possível, o legislador observará o Princípio da Capacidade Econômica, mas, em certos casos, a seu prudente critério, poderá utilizar o imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados com o desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, a inibição de consumo de mercadorias nocivas à saúde, etc. Todavia não é possível ao legislador buscar finalidades extrafiscais que impliquem privilégios odiosos ou que subvertam a

⁶ TORRES, op. cit., p. 96.

capacidade contributiva e os seus subprincípio, tornando, por exemplo, regressivo o IR.

1.4 Eficácia

Não tendo núcleo muito claro nem contorno rígido, deixa à discricionariedade do legislador o preenchimento do conteúdo valorativo, tendo em vista ser a Capacidade Contributiva, um princípio aberto e indeterminado, oferecendo ao legislador aspecto favorável ao processo de aplicabilidade da justiça tributária.

Mas, a capacidade contributiva, embora Princípio de Interpretação do Direito Tributário, não autoriza o juiz a buscar, no caso concreto, de forma positiva ou negativa, o justo fiscal, nem a controlar *in abstracto* a atividade discriminatória do legislador, reputando-a injustiça. Salvo naqueles casos em que a lei tenha ofendido os direitos individuais, desbordado as possibilidades técnicas dos impostos e exacerbado a extrafiscalidade, tudo o que se acaba de examinar.

1.5 Extensão

Segundo o art. 145, § 1º, da CF de 1988, apenas o imposto deverá seguir o critério da capacidade contributiva. A CF 1946 falava genericamente em tributos. As constituições estrangeiras que contemplam o princípio se referem à cobertura dos gastos públicos e às necessidades do Estado.

O imposto é, realmente, a categoria a que, por excelência, dirige-se o Princípio da Capacidade Contributiva. Definindo-se como o tributo pago sem qualquer relação com serviços públicos prestados, o imposto tem, como único parâmetro, a riqueza do contribuinte.

1.6 Dos limites materiais da tributação

Aliomar Baleeiro (1999), um dos pioneiros do Direito Tributário no Brasil, dissertando a propósito da persistência do Princípio da Capacidade Contributiva, mesmo depois da derrogação do art. 202 da Carta de 1946, assim lecionava:

Em qualquer caso, em regime como o nosso, o princípio da capacidade contributiva, tenha ou não acolhida expressa em termos imperiosos na Constituição, contém diretriz de que não se pode libertar o legislador ordinário⁷.

O parágrafo 1º do art. 154 da Constituição Federal apresenta embutido em seu texto comando de maximização de eficácia, o que faz despontar para o legislador um aspecto negativo, bem como um aspecto positivo.

Nos dias atuais, quando o Art. 145, § 1º, do Texto Fundamental diz “Sempre que possível...”, não está conferindo ao legislador ordinário ampla discricionariedade para aplicar ou não o princípio ali inscrito. “Sempre que possível” quer dizer que alguns impostos, pela sua natureza, não podem sofrer esse tipo de adequação, por incidir sobre a renda, se presta, de forma plena, à aplicação da regra constitucional da capacidade contributiva.

A conclusão do autor é de que a norma do art. 145, § 1º, da Constituição Federal/1988 tem eficácia, sim, de princípio, porque representa princípio constitucional que sustenta todo o sistema tributário nacional.

Desta forma, o autor, citando Greco, conclui que o limite negativo extraído do artigo 145, § 1º, da CF/88 é um limitador ao legislador para que não crie um imposto onde não houver

⁷ BALEEIRO, op. cit., p. 107.

manifestação de capacidade contributiva, caso contrário, será inconstitucional, vem a ser uma expressão específica do Princípio Geral da Igualdade, caracteriza-se como um princípio estruturante do sistema constitucional global brasileiro, que traduz não apenas uma igualdade formal – uma igualdade perante a lei, mas também, sobretudo, uma igualdade material – uma igualdade da lei, que obriga, em diversos termos, também ao legislador.

Assim, ao contrário da ideia que, por força do positivismo legalista, se foi tornando dominante a partir de meados do século passado, de uma igualdade que não vincula o legislador, o atual princípio, se aplica, também, ao senhor da lei, pois este se vê na condição de não fazer discriminações ou equalizações arbitrárias ou carecidas de justificações ou fundamento material ou racional, ou seja, ele se obriga a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual – igualdade na lei.

Por outro lado, obriga-se, positivamente, a fazer discriminações ou a adotar tratamentos desiguais a fim de criar igualdades de oportunidades, vislumbrando o que apresenta os aspectos do princípio da igualdade fiscal, qual seja, a) a generalidade ou universalidade dos impostos; b) a uniformidade dos impostos. – segundo a qual a repartição destes deve obedecer aos mesmos critérios, ou seja, um critério idêntico para todos os destinatários do dever de pagar impostos.

Após uma abordagem sobre o Princípio da Igualdade, Baleeiro afirma que o “Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade não se justapõem cumulativamente, constituindo antes o Princípio da Capacidade Contributiva o critério de comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação”.⁸

Sobre o respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais, Nabais afirma que “os preceitos jus fundamentais podem ser chamados a limitar o poder tributário do Estado, tanto na sua dimensão objetiva quando na sua dimensão subjetiva”.⁹

Em contrapartida, essa teoria já tem plena validade no concernente aos outros setores das normas jurídico-fiscais, como as disciplinadoras de impostos extrafiscais e as movidas por preocupações de natureza extrafiscal (*rectius*, por objetivos de política econômico-social), as relativas às chamadas obrigações fiscais acessórias ligadas ao procedimento fiscal (lançamento, liquidação e cobrança dos impostos) e à fiscalização do cumprimento da obrigação de imposto e das obrigações acessórias, as relativas à simplificação fiscal.

Em suma, o Princípio da Capacidade Contributiva será acionado quando o legislador intentar tributar a manifestação de riqueza, pois, significa tributar o mínimo existencial, sem que se observe a correlação entre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana com o dever de se pagar imposto, o que será resolvido pelo Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

1.7 Bibliometria

A bibliometria surgiu por volta de 1969, com a publicação por Alan Pritchard da *Statistical bibliography or bibliometrics*, já em 1923, Wyndham Hulme desenvolveu a conhecida bibliografia estatística, e por fim em 1934, novamente foi debatida por Paul Otlet, no documento intitulado de *Traité de documentation*¹⁰.

Várias pesquisas, como as de Kremer e Unlein (2016), Anzilago e Junior (2015), Ferreira (2010), Araújo (2006) e Fonseca (1973), entre outras, empregaram a bibliometria em seus estudos, pois segundo os autores a bibliometria seria um instrumento de utilidade e aperfeiçoamento das possíveis deficiências, sendo esta dotada de pressupostos capazes de traçar

⁸ Ibid., p. 114.

⁹ NABAIS, José C. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livr. Almedina, p. 557, 1998.

¹⁰ ANZILAGO, Marcielle; JUNIOR, Luiz P. Pinheiro. NF-e nas organizações: Em busca do Estado da Arte Sobre os documentos eletrônicos. ENANPAD, 2015, Belo Horizonte. 13 a 16 de set. 2015.

com exatidão o princípio da capacidade contributiva existentes em periódicos Capes, através de um processo de revisão e discussão dos pesquisadores.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Poucas pesquisas foram realizadas, nos últimos anos, sobre o tema princípio da capacidade contributiva, porém, ainda existem vários estudos a serem realizados, visto que o tema perquirido é atual e de suma importância no contexto social, pelo que passamos a citar algumas pesquisas relacionadas ao tema.

Tavares (2008), analisando várias doutrinas publicadas nos últimos tempos, concluiu que a “gradação da tributação pode variar de acordo com o grau de riqueza disponível pelo contribuinte, observando o princípio da proporcionalidade e razoabilidade”.

A Capacidade Contributiva pode evitar descentendimentos conceituais recorrentes da doutrina, facilitando a exposição do direito como valor de justiça (PASSARI, 2010).

Carvalho (2007) destaca que a capacidade contributiva é um princípio através do qual se busca alcançar um maior grau de concretude das normas.

Já Chimenti (2007) relata que pelo princípio da capacidade contributiva é defeso ao legislador fazer discriminações entre contribuintes com situações equivalentes.

Segundo Balleiro (1999), o princípio da capacidade contributiva constitui um critério de comparação no qual se mede a igualdade de tributação.

Pessoa (2009), analisando a capacidade contributiva sob a ótica do STF (Supremo Tribunal Federal), identificou que a maioria das vezes este princípio foi utilizado para auxiliar o interesse da fiscalização, poucas vezes utilizado para proteger o contribuinte.

Rocha e Santiago (2012) investigaram a política tributária nacional, sob a ótica da regularidade dos privilégios explícitos, e detectaram a existência de tratamento privilegiados dispensados a criminalidade tributária que afrontam a Constituição Federal de 1988, e impedem, por sua vez, a distribuição de riquezas por violarem o princípio da capacidade contributiva.

A matriz tributária brasileira, segundo a pesquisa Gassen e Paulino (2013), deveria ser reformulada de modo a distribuir igualmente o ônus tributário com a sociedade, buscando alternativas que objetivam diminuir a enorme regressividade do sistema tributário nacional, tornado o Brasil um país menos desigual.

Segundo Kack (2007), o princípio da capacidade contributiva é tutelado pela Declaração Universal de Direito Humanos, encontrando-se previsão basilar no princípio da igualdade, não podendo o tributo vir a incidir sobre o mínimo necessário para sobrevivência digna da pessoa.

Para Siqueira (2010), o princípio da capacidade contributiva estaria relacionado com a justiça distributiva tributária e principalmente com mínimo existencial.

3. METODOLOGIA

Este trabalho foi realizado através de uma pesquisa documental, descritiva, quantitativa, diante de uma vasta bibliografia, a qual mostrou a relevância do tema pesquisado, visando contribuir com novas pesquisas acadêmicas.

A pesquisa bibliométrica serve para estudos que abordam aspectos quantitativos, visando à disseminação e a produção de informações registradas no arcabouço doutrinário.

Na elaboração do presente trabalho, foi utilizado todos os recursos interpretativos e bibliográficos à disposição, a fim de analisar, compreender e interpretar os dados coletados com objetivo de contribuir com o universo acadêmico.

A pesquisa selecionou, a partir de 1988 a junho de 2016 através do portal Capes e SPELL, periódicos com Qualis entre A1 a C, sendo utilizada a palavra chave Capacidade Contributiva para capturar artigos relacionados ao tema desta pesquisa.

A pesquisa retornou com 84 resultados. Em seguida, foi utilizado filtro para apenas artigo publicados no Brasil e em idioma nacional, sendo encontrados 6 (seis) periódicos, logo em seguida foi realizada a leitura dos resumos a fim de identificar as categorias pertinentes para pesquisa, tais como: tipos de sujeitos, quantidade de universidades, autores, abordagem da metodologia e os tipos de pesquisas.

Destes 06 (seis) artigos publicados excluímos 03 (três) por ter sido: 02 (dois) publicados em Portugal, e 01 (um) por possuir a palavra chave da pesquisa descompassada.

A Tabela 1 elenca a lista de revista versus os periódicos utilizados nesta pesquisa.

Tabela 1. Lista de periódicos com publicações

Revista	Q
Scientia Iuris	B1
Revista da SJRJ	B4

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Como forma de auxiliar a análise dos periódicos encontrados, utilizou-se o *Software Microsoft Excel 2013*, através do uso da estatística descritiva, permitindo descrever as principais circunstâncias e características dos periódicos analisados, possibilitando estruturar gráficos e tabelas para facilitar o entendimento das informações.

Para evoluir no tema, foi necessário realizar pesquisas tomando-se como referencial o que já se escreveu a respeito, objetivando-se traçar um perfil das publicações em periódicos da Capes no idioma nacional.

Durante a pesquisa foram mapeados estudos sobre o princípio da capacidade contributiva, verificando as discussões realizadas pela academia brasileira nos periódicos de direito, administração e contabilidade.

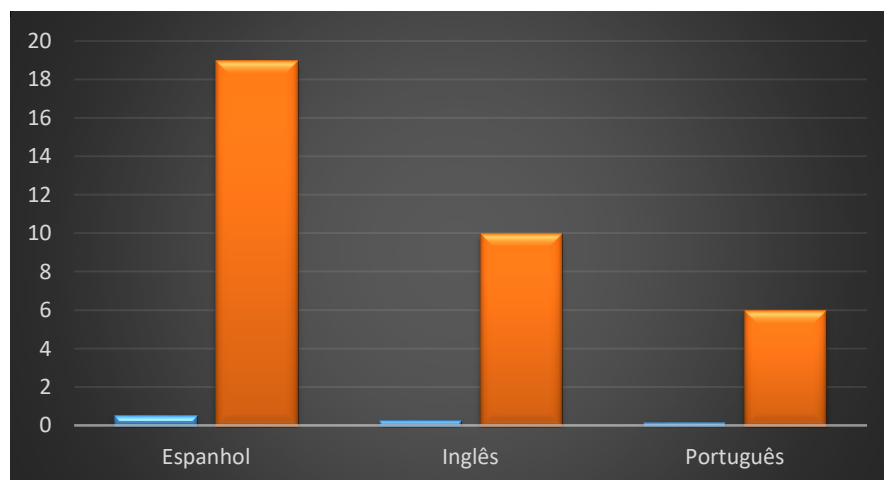
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O gráfico 1 abaixo demonstra que dos 84 (oitenta e quatro) resultados encontrados, que 43 (quarenta e três) são artigos, 30 (trinta) dissertações, 08 (oito) recursos textuais, 02 (dois) livros e, 01 (um) de outros tipos.



Fonte: gráfico 1 elaborado pelos autores

O gráfico 2 demonstra que dos 43 artigos encontrados, 19 (dezenove) foram publicados em espanhol, 10 (dez) em inglês e 06 (seis) em português.



Fonte: gráfico 2 elaborado pelos autores

As informações do gráfico 2 revelam que 13,95% dos artigos publicados foram no idioma nacional, 23,25% foram publicados em inglês e 44,18% foram publicados em espanhol, demonstrando assim, a baixa produção acadêmica no idioma nacional (português).

A Tabela 2 destaca os títulos, anos e os autores que publicaram sobre o tema desta pesquisa.

Tabela 2. Relação de temas pesquisados por Autores

Título	Ano	Autores
A proteção da capacidade contributiva tributária pelos direitos Humanos Internacionais	2007	Érico Hack
A capacidade Contributiva	2008	Diego Ferraz Lemos Tavares
A natureza da capacidade contributiva	2010	Alessandro Antônio Passari

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A Tabela 2 demonstra que foram localizados 03 (três) publicações, durante o período de 1988 a 2016, comprovando a baixa produção acadêmica sobre o tema pesquisado nesse período. Os estudos abordaram temas como a proteção a capacidade contributiva tributária, a natureza da capacidade contributiva tributária, as imunidades constitucionais, e crimes tributários.

Nota-se ainda, que a temática “capacidade contributiva” nas pesquisas é antiga, porém pouco expressiva, apesar do Código Tributário Nacional ter sido publicado em 20/10/1966 pela Lei nº 5.172 e recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Assim, diante dos dados da Tabela 2, podemos identificar um quantitativo limitado de publicações, dado a relevância do tema, evidenciando apenas 3 (três) publicações nos anos de 2007, 2008 e 2010.

A Tabela 3 evidencia a quantidade de autores que publicaram nos periódicos Capes sobre o tema Capacidade Contributiva.

Tabela 3. Número de autores por artigo

Quantidade de autores	Nº de artigos	Frequência
Um Autor	3	100,0%
Dois Autores	0	0 %

Três Autores	0	0 %
Quatro Autores	0	0 %
Total	3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na Tabela 3 verificou-se predominância de publicações com no máximo 01 (autor) durante o período pesquisado, que representou 100,0% das publicações, representando respectivamente 100,0%, sinalizando que os autores estão trabalhando mais individualmente do que em grupo.

Os artigos estão dispostos detalhadamente nos periódicos, conforme a Tabela 4.

Tabela 4. Relação Revistas x Qualis

Revista	Q	Nº de artigos	Frequência (%)
Scientia Iuris	B1	1	33,33%
Revista da SJRJ	B4	2	66,67%
Total		3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se, na Tabela 4, que grande parte das publicações realizadas foram Qualis B4, totalizando 66,67% das publicações, as publicações em B1 ficou com 33,33%. Neste prisma, a Revista das SJRJ obteve-se 66,67% das publicações durante o período pesquisado, logo em seguida vem a *Scientia Iuris* com 33,33%.

O fato de haver poucas publicações, deve-se em do possível desconhecimento das academias sobre a real importância do Princípio da Capacidade Contributiva na cenário fiscal e tributário do país.

A Tabela 5 destaca-se os autores que mais publicaram durante o período de 1988 a 2016.

Tabela 6. Autores mais produtivos

Autores	Número artigo por autor	Frequência
Diego Ferraz Lemos Tavares	1	33,33%.
Alessandro Antônio Passari	1	33,33%.
Érico Hack	1	33,33%.
Total	3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O conteúdo da Tabela 5 constata que, dos artigos publicados em português no Brasil, apenas 3 autores fizeram publicações no período de 1988 a 2016, representando 33,33% das publicações para cada autor.

De modo complementar, o a Tabela 6 abaixo descrita demonstra a quantidade de autores por gênero, sendo detectado que 100,0% das publicações foram do gênero masculino.

Tabela 6 Autores por gênero

Gênero de autores	Nº Artigos	Frequência
Masculino	3	100,00%
Feminino	0	0,00%
Total	3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A Tabela 7 demonstra a Tipologia das pesquisas já realizadas, referente aos procedimentos metodológicos utilizados para a elaboração dos artigos.

Tabela 7. Categoria de Pesquisa

Tipologia	Nº Artigos	Frequência (%)
Descritiva\bibliográfica	2	66,67%
Descritiva/Explicativa	1	33,33%
Exploratória	0	0,00%
Exploratória-Descritiva	0	0,00%
Expositiva/argumentativa	0	0,00%
Total	3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Diante dos dados dispostos pela Tabela 7, verificou-se dentre os 03 (três) artigos pesquisados, que 66,67% das pesquisas utilizaram o tipo Descritivo bibliográfica, 33,33% Descrita Explicativa, 0,00% Exploratória e 0,00% Expositivo-argumentativa.

Uma possível explicação para da frequência da pesquisa descritiva e bibliográfica evidenciada na Tabela 7, é em função do arcabouço jurídico que está praticamente disposto em livros, jurisprudências, revistas etc.

A Tabela 8 demonstra os tipos de abordagem empregados nas pesquisas realizadas.

Tabela 8. Tipos de Abordagem

Abordagem	Abordagem metodológica	Nº de artigos	Frequência (%)
Quantitativa	Estatística descritiva Análise multivariada de dados/PLS	0	
Sub total		0	0,00%
Qualitativa	Análise descritiva Análise de conteúdo	3	
Sub total		3	100,00%
Quantitativo\Qualitativo	Estatística descritiva Análise teórica descritiva Análise descritiva/Análise de Conteúdo	0	
Sub total		0	0,00%
Total		3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se a predominância de 100,00% dos estudos com abordagem qualitativa, prevalecendo à análise descritiva, e análise de conteúdo, seguido por 0,00% para as demais abordagens.

Assim, percebe-se um número significativo de pesquisas qualitativas se deve ao fato de que um grande número dos artigos utilizarem-se da pesquisa bibliográfica e Teórica. Por outro lado não foi identificado pesquisas com abordagem quantitativa, quantitativa-qualitativa, sendo esta uma lacuna para a comunidade acadêmica.

Na Tabela 9 estão dispostos os tipos de sujeitos de ativo ou passivo.

Tabela 9. Tipos de Sujeito

Sujeito Ativo/Sujeito	Nº Artigos	Frequência
Sujeito ativo	0	0%
Sujeito passivo	2	63,67%
Misto (Sujeito Ativo\Sujeito passivo)	1	33,33%
Total	11	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificando os dados demonstrados na Tabela 9, temos que 63,67% dos artigos são composto do sujeito passivo, 33,33% dos artigos são compostos por ambos os sujeitos ativo/passivo.

Uma possível explicação para o alto número de publicações pelo sujeito passivo seria, possivelmente, por ser este a parte mais fraca da obrigação principal. Por outro lado, verifica-se que não houve pesquisas com publicações brasileiras no âmbito nacional sobre o sujeito ativo da obrigação.

A Tabela 10 demonstra os procedimentos empregados na metodologia das pesquisas realizadas.

Tabela 10. Da Metodologia

Natureza	Estratégia de pesquisa	Nº de artigos	Frequência (%)
Teórica	Bibliográfica	3	100,0%
Teórica/Empírica	Bibliográfica\Estatística	0	0,00%
	Survey	0	0,00%
	Estudo de caso	0	0,00%
Total		3	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (20165)

Tem-se, de acordo com os dados da Tabela 10, que 100,0% das publicações analisadas são Teóricas com estratégia Bibliográfica, representada por 03 (três) dos 03 (três) artigos publicados, no entanto, não foram encontradas pesquisas Teórico-Empírica, Estudo de caso e ou Survey nos artigos publicados.

Os dados da Tabela 10 demonstram a alta representatividade da natureza Bibliográfica sobre a temática ora pesquisada, e por outro lado, uma baixa representatividade de pesquisas no campo da Estatística e ou Estudo de caso, e, por conseguinte, uma lacuna para a comunidade acadêmica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo teve como objetivo investigar o princípio da capacidade contributiva em periódicos CAPES nos anos de 1988 a 2016 e como está a discussão sobre esta temática pela academia brasileira, especificamente em periódicos de direito.

Com o estudo foi possível detectar que a doutrina não se debruçou sobre o tema, sem que se analisasse a tributação dos valores considerados imunes e protegidos pelo Princípio da Capacidade Contributiva, um direito fundamental.

A pesquisa desenvolvida em torno do Princípio da Capacidade Contributiva permitiu constatar a necessidade de se protegerem os valores considerados essenciais para a sobrevivência

digna da pessoa, ou seja, o mínimo existencial, em face do modelo de Estado Fiscal, que vem a ser um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

O objetivo do presente estudo foi alcançado pelo mapeamento da produção intelectual relativo ao Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil, inserindo nas tabelas os dados de autores pesquisadores que fizeram publicação em periódicos, demonstrando que a temática de estudo, apesar de ser “antiga”, foi pouco explorada pela academia.

Existe carência de estudos na área pesquisada, tendo em vista o detalhamento realizado por este estudo, o qual presume que os estudos estão descentralizados, ou seja, sem a devida referência no cenário brasileiro, pois os artigos pesquisados são de diferentes universidades, regiões ou até mesmo de pesquisadores.

De acordo com a pesquisa, os artigos publicados são em sua maioria de natureza bibliográfica, com abordagem qualitativa. Os dados levantados nesta pesquisa ratificam, ainda, a pouca procura pelo tema. Esses achados podem ser visto como uma lacuna de pesquisa na área em comento, podendo contribuir com novas pesquisas a serem desenvolvidas pela academia no âmbito nacional e internacional.

Assim, sugerem-se para estudos futuros a abordagem quantitativa e estudo de caso, com intuito de aferir a aplicação da tributação sobre o mínimo existencial. Novas pesquisas podem mensurar a tributação aplicada no Brasil no comparativo com outros países.

REFERÊNCIAS

ANZILAGO, Marcielle; JUNIOR, Luiz P. Pinheiro. *NF-e nas organizações: Em busca do Estado da Arte Sobre os documentos eletrônicos*. In: Encontro da ANPAD – ENANPAD, 39, set. 2015, Belo Horizonte, MG. *Anais...* Belo Horizonte: ANPAD, p.1-14, set. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Derzi, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. DOU, Brasília, 06 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 de novembro de 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GASSEN, Valcir; D'Araújo, Pedro J. Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. *Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. Sequência Florianópolis. nº 66. p, 213-234, jul. 2013.

HACK, Érico. *A proteção da capacidade contributiva Tributária pelos direitos humanos internacionais*. Scientia Iuris. Londrina, v.11, P, 19-37, 2007.

HACK, Érico. *Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo*. Ver. SJRJ. Rio de Janeiro. V. 21 nº 39, p. 83-94, abr. 2014.

KREMER, J. Tamara; UHLEIN, Angélica; Dalbello, Liliane. *Análise bibliométrica de artigos científicos da área de contabilidade de custos publicados no Congresso Brasileiro de Custos nos anos de 2004 a 2013*. R. Cont Ufba. Salvador-Ba, v. 10, nº 1, p. 72-85, jan-abr, 2016.

MAGALHÃES, Wellington. *Princípio da capacidade contributiva no contexto das multas tributárias*, <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principio-da-capacidade-contributiva-no-contexto-da-fixacao-das-multas-tributarias,45007.html>>Acessado em 30/09/2015.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

PASSARI, Alessandro Antônio. *A Natureza da Capacidade Contributiva*. Revista da SJRJ, Rio de Janeiro, nº 17, p. 17-46. 2010.

PESSOA, Leonel Cesarino. *O princípio da Capacidade contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista Direito GV. São Paulo. nº 5, p. 95-196. Jan-Jun.2009.

ROCHA, Maria Fádua Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. *Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?* Scientia Iuris, v. 16 nº 2, p. 199-216, dez. 2012.

SIQUEIRA, Julio P F. Homem. *O critério da capacidade econômica na tributação*. Revista de Derecho XXXV, 2.º S. p, 409.424. Chile, 2010.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A Capacidade Contributiva*. Revista da SJRJ, Rio de Janeiro, nº 23, p. 177-198. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. São Paulo: Renovar, 2007