

A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À LUZ DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Mônica Sandoval Gonçalves BELFORT¹
Heloana Santos VERA²

RESUMO: O presente artigo visa analisar os principais pontos acerca do princípio da capacidade contributiva, a fim de que se possa compreender a sua atuação e limitação no mundo jurídico. Em um segundo plano, busca-se revelá-lo como um verdadeiro direito e garantia fundamental, com todas as suas características peculiares, bem como demonstrar a consagração de seu *status* de cláusula pétrea. Sob esta ótica, procura-se evidenciar, inegavelmente, que o aludido princípio constitui uma ligação entre a tributação e os direitos fundamentais, uma vez que não é possível garantir um sem a presença do outro.

Palavras-chave: Tributação. Capacidade Contributiva. Princípio da Isonomia Tributária. Direitos Fundamentais. Cláusula Pétrea.

INTRODUÇÃO

Considerando que o Direito deve sempre acompanhar a evolução da sociedade, adequando-se, por conseguinte, às suas mudanças peculiares, não por outra razão é que se deve, também, interpretar o princípio da capacidade contributiva, o qual constitui um desdobramento de um dos ramos do Direito, à luz de todo este desenvolvimento.

É certo que, com o passar do tempo, novos direitos foram emergindo em detrimento dos abusos do poder autoritário, das divergências das classes sociais, dentre outros fatores, ao passo que começou a se falar em direitos fundamentais.

¹ Acadêmica do 9º Termo do Curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente-SP, 2014.

² Acadêmica do 9º Termo do Curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente-SP, 2014.

A partir do surgimento de tais direitos, juntamente com sua evolução, todos os deveres, obrigações e ônus deveriam se pautar, na sua criação, nas bases destes direitos fundamentais, a fim de que, desta forma, não os venham a ferir.

Em meio a este panorama deve ser interpretado o princípio da capacidade contributiva, o qual, sem dúvidas, constitui um mediador da relação entre o Fisco e o contribuinte.

Neste contexto, objetivou-se na presente pesquisa a análise geral dos principais princípios tributários, destacando-se dentre eles o princípio da capacidade contributiva, onde se procurou estudar os seus aspectos jurídicos mais relevantes. Para tanto, foi utilizado dos ensinamentos sufragados na doutrina e legislação pátrias.

Em um segundo momento, buscou-se comparar tal princípio com os direitos fundamentais, visando demonstrar a sua inserção dentro do próprio rol destes direitos essenciais, valendo-se também dos apontamentos da doutrina e legislação nacionais para construir este raciocínio.

Desta forma, procurou-se mostrar que o mencionado princípio possui uma estrutura ímpar que determina a sua observância na elaboração de um sistema tributário que se preocupe em efetivar os critérios da justiça e igualdade. De mais a mais, que este princípio pode ser reconhecido como um direito fundamental dentro do nosso sistema constitucional.

Para a concretização deste trabalho, adotou-se o método dedutivo, de forma que se visou anotar, inicialmente, os aspectos gerais do princípio da capacidade contributiva, dentro de um sistema dos principais princípios tributários para, em um segundo ponto, relacionar o seu papel perante os direitos fundamentais.

1 PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios são as normas gerais que direcionam a interpretação das demais normas do Direito Tributário. Isto, pois, para o estudo jurídico da tributação não se utiliza a distinção entre regras e princípios, por

vezes adotada na Teoria Geral do Direito, formulada pela estrutura da norma. Assim, a palavra “princípio” é utilizada para designar também as normas dotadas de grande generalidade, embora tenham a estrutura de regras (HUGO DE BRITO MACHADO, 2009, p. 32).

Os princípios constitucionais podem ser agrupados em dois grandes “sobre princípios”, quais sejam: o ideal da segurança jurídica, que aponta para o Estado de Direito, e o ideal de justiça e igualdade, que aponta para a dignidade da pessoa humana.

Assim como os demais princípios do ordenamento jurídico brasileiro, os princípios do Direito Tributário são premissas de interpretação da lei. Sendo assim, sempre que estivermos diante de lei instituidora de tributo, para analisar sua validade devemos nos valer dos princípios constitucionais tributários, como o da legalidade e anterioridade tributária e outros importantes princípios constitucionais tributários que serão analisados a seguir.

1.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária, também conhecido como o princípio da estrita legalidade, elucida a garantia de que nenhum tributo será instituído, ou aumentado, a não ser através de lei. O princípio em suma está expressamente prescrito no artigo 150, I da Constituição Federal de 1988, que assim expõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]

Depreende-se deste princípio que para criar ou aumentar um tributo, neste caso, seja a ampliação da base de cálculo ou a elevação da alíquota, só pode ocorrer mediante lei. A lei, neste caso, é entendida na verdadeira acepção jurídica da palavra, ou seja, ato emanado do poder legislativo, representando o povo. Não pode ser criado ou majorado por

decreto, resolução ou portaria. Neste sentido, aduz Hugo de Brito Machado (2009, p. 33):

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.

Não se pode cogitar, em um Estado de Direito, no qual os poderes estão limitados pela Lei, que um tributo seja instituído por qualquer instrumento que não seja a lei. O artigo 97 do Código Tributário Nacional, em seu inciso I, também estabelece que “somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou sua extinção”.

O princípio em comento comporta as exceções previstas apenas em lei, ou seja, pode ser mitigado sobre os impostos previstos no artigo 153, §1º da Constituição Federal de 1988, podendo aqueles obterem suas alíquotas majoradas ou reduzidas por ato do Poder Executivo Federal. Observa-se que no que diz respeito à instituição, isto é, a previsão inicial dos elementos essenciais do tributo, não há exceção alguma, ou seja, nenhum desses elementos poderá ser instituído por instrumento diverso da lei.

Por outro lado, quanto à alteração desses elementos já previamente instituídos, é permitida, ao Executivo, por meio de decreto, a mudança de apenas um desses elementos, qual seja a alíquota, nos casos expressamente previstos na Constituição Federal.

Assim, apesar da exceção expressamente prevista, o legislador constituinte disciplinou que o legislador ordinário deve cuidar da instituição do tributo, sendo-lhe vedada qualquer transferência ou delegação de tal função a outro órgão do Estado. Ademais, a lei é a expressão da vontade coletiva e, assim, por este meio se permite a invasão do Estado no patrimônio do contribuinte. Como expõe Eduardo Sabbag (2009, p. 25):

Com efeito, “o ser ‘instituído em lei’ significa ser o tributo consentido”, sinalizando que “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos cuja cobrança consentirem”.

Desta maneira, o princípio da legalidade tributária pode ser observado como o norteador para os demais princípios.

1.2 Princípio da Anterioridade Tributária

O princípio da anterioridade tributária é expresso no art. 150, III, alíneas “b” e “c” da Lei Maior em vigência.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando-se o disposto na alínea b.

[...]

O princípio supracitado não deve ser confundido com o princípio da irretroatividade. Pelo princípio da irretroatividade, a lei que instituir ou aumentar tributo nunca poderá retroagir, sendo aplicada somente para fatos posteriores à sua vigência. Entretanto, a Constituição Federal não se contenta em disciplinar a impossibilidade de retroação da lei que instituir ou majorar tributos. Com efeito, a lei que instituir ou aumentar tributo somente poderá ser aplicado no exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada, compondo o princípio da anterioridade tributária.

Interessante perceber que para a irretroatividade, a lei não poderá ser aplicada para fatos verificados antes do início de sua vigência. Por sua vez, para a anterioridade, a lei somente poderá ser aplicada no exercício financeiro posterior ao qual foi publicada. Do mesmo modo explica Hugo de Brito Machado (2009, p. 37) sobre a irretroatividade e a anterioridade tributária:

Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (CF, art. 150, inc. III, alínea “a”). Anterioridade, princípio constitucional tributário, é

irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado (CF, art. 150, inc. III, alínea “b”).

O objetivo da Constituição Federal é a estabilização do ano financeiro, no sentido de impedir que o contribuinte sofra aumento de tributos ao longo do ano, isto é, após iniciado o exercício financeiro.

Permite-se, dessa forma, um planejamento fiscal, pois o contribuinte, antes de iniciado o exercício financeiro, saberá quais tributos atingirão sua atividade econômica e qual seu respectivo valor. Neste sentido, expõe Eduardo Sabbag (2009, p. 53) que “o princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irreversível vício de inconstitucionalidade”.

A anterioridade tributária expressa a limitação do poder impositivo do Estado. Aliás, além de um direito ao contribuinte, é garantia individual e fundamental. Assim, Eduardo Sabbag (2009, p. 54) diz que “a limitação decorrente do princípio da anterioridade, por configurar cláusula pétreia da Constituição da República, não pode ser elidida por emenda constitucional”.

É importante a diferenciação entre o princípio da anterioridade e o princípio da anualidade. O princípio da anualidade era mais relacionado com o direito financeiro, em particular com a ideia de orçamento, ou equilíbrio entre as receitas tributárias e as despesas do ente que vai instituir e cobrar os tributos.

Pelo princípio da anualidade, a Carta Magna exigia autorização anual para aplicação das leis tributárias. Isso significa que a lei tributária tinha vigência de apenas um ano, devendo a lei ser renovada, mediante autorização do órgão legislativo, a cada ano.

Do antigo princípio da anualidade, surgiu, na Constituição Federal de 1988, o princípio da anterioridade, pelo qual a lei publicada num exercício financeiro somente poderá ser aplicada no subsequente.

1.3 Princípio da Vedação ao Confisco

Pelo princípio da vedação ao confisco, há evidente impossibilidade de que, a pretexto de arrecadar tributos, o Estado acabe

confiscando bens, subtraindo a propriedade particular. Está previsto no texto constitucional no artigo 150, IV, a saber:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;
[...]

O dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte, no caso concreto, está confiscando seus bens. Entretanto, caberá ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. Neste sentido determina Eduardo Sabbag (2009, p. 187):

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito de confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade -, além de estribar-se na guarida do *direito de propriedade*, igualmente de matriz fundamental.

Imperioso ressaltar que o princípio da vedação ao confisco institui que o tributo não pode ser tão elevado a ponto de retirar do contribuinte o necessário à sua própria subsistência digna. Deste modo, revela a relação existente com o princípio da capacidade contributiva, objeto do estudo que será analisado posteriormente.

1.4 Princípio da Isonomia Tributária

O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, reproduzindo o teor do artigo 5º da mesma Carta Constitucional, disciplina o princípio da igualdade no setor da tributação.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

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;
[...]

A regra da igualdade, ou da isonomia, consiste na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva. Assim, todos são iguais perante a lei, porém na medida de sua capacidade, visando manter o maior dos princípios do ordenamento jurídico, qual seja, a dignidade da pessoa humana. Como prescreve Hugo de Brito Machado (2009, p. 38):

O *princípio da igualdade* é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

E continua a expor o doutrinador:

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo *igualmente* tributado.

Sendo assim, o princípio da igualdade, ou da isonomia, busca o atingimento de uma uniforme igualdade, e de outro lado, a consecução do tratamento discriminatório, para atribuir as iguais condições a todos (EDUARDO SABBAG, 2009, p. 91).

O princípio da igualdade claramente se volta para o Legislador e também para o Aplicador da tributação. Com efeito, no momento da instituição do tributo, a lei não poderá tratar de forma desigual contribuintes que estejam em situações equivalentes.

Em segundo lugar, diante de uma situação de desigualdade, o aplicador não pode aplicar a lei, de forma igual, para contribuintes com capacidades diferentes. Neste caso, discute-se qual o limite de liberdade que o aplicador teria para fazer essa valoração.

Ademais, a igualdade, de certa forma, busca atingir a justiça da tributação para o contribuinte. E, da igualdade e da justiça, surge o importante princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, que será examinado a seguir.

2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva se relaciona, de maneira muito próxima, ao princípio da igualdade, pois ambos apontam para o ideal de justiça.

Em suma, pelo princípio da capacidade contributiva, quem tem mais contribui com mais, quem tem menos contribui com menos, e quem não pode contribuir para formação da receita do Estado, sem comprometer a sua própria subsistência, não contribuirá com nada.

O Direito Tributário exerce importante papel na garantia de vários direitos fundamentais, que possuem o seu exercício fomentado por medidas de caráter tributário. O princípio da capacidade contributiva visa a consolidação dos direitos fundamentais, que representam valores superiores a orientar o ordenamento jurídico brasileiro.

O artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988 revela em sua redação o princípio em comento, a mencionar:

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.

Observa-se que a Lei Maior inicia o texto constitucional que introduz o princípio da capacidade contributiva com a expressão “sempre que possível”. Esta expressão, causadora de discussões doutrinárias, em suma, se refere ao perfil de incidência do imposto. Significa dizer que, se o imposto em

razão do seu perfil de incidência permitir a graduação da contribuição, então o legislador deverá fazê-la.

Para que o imposto tenha, na medida do possível, caráter pessoal, é necessária a criação de técnicas legislativas para que, diante de um mesmo imposto, cada contribuinte pague o que lhe cabe suportar.

Diante deste quadro, José Maurício Conti (1997, p.35) ensina sobre a capacidade contributiva:

A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Já a capacidade contributiva – fazemos à análise aqui apenas quanto ao seu aspecto subjetivo, que dá origem às diversas interpretações – refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, de pagar tributos. A capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária.

Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva, ou seja, a aptidão para que o cidadão contribuinte suporte determinada carga tributária está intimamente ligada aos ideais da igualdade e justiça, bem como objetiva a manutenção de direitos fundamentais.

2.1 A Capacidade Contributiva e os Ideais da Justiça e Igualdade

O princípio da igualdade é inerente ao Estado Democrático de Direito e, sem a supremacia deste princípio, não há que se falar em justiça. No direito pátrio o princípio da igualdade é positivado pelo artigo 5º, “caput”, da Carta Magna, dizendo que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

O princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado com o postulado da isonomia, entretanto, não se confunde com este. Como expõe Eduardo Sabbag (2009, p. 108), “a capacidade contributiva

evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, *a igualdade na lei*, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas.”

Ademais, a capacidade contributiva desdobra-se além do princípio da igualdade, abrindo-se para o efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário. Desta maneira ensina Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 35):

A imposição de tratamento isonômico constitui objetivo primeiro de qualquer Estado que se organize sob a veste democrática, sem contar que se cuida de ideal de justiça desde as origens mais remotas da civilização. Inegável, por isso, a forte vinculação que alberga a capacidade contributiva.

Assim, a capacidade contributiva surge como resposta para a concretização da igualdade e justiça no Direito Tributário, visando que cada cidadão contribua para a máquina estatal de acordo com sua capacidade tributária, de modo que os tributos pagos aos cofres públicos não sejam tão elevados em relação ao patrimônio de cada contribuinte a ponto de obstar o exercício de direitos individuais.

Sobre o assunto, também ensina José Maurício Conti (1997, p. 24):

A expressão capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos – estrutural e funcional -, gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida se igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com justo tratamento a cada um deles.

Pela aplicação do princípio, estaria se realizando a igualdade e justiça fiscal.

2.2 Capacidade Contributiva e o Mínimo Vital

O mínimo vital, também conhecido como mínimo existencial, é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro, qual seja a dignidade da pessoa humana. Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva visa a manutenção do cidadão contribuinte, garantindo-lhe a isenção para o mínimo de sua subsistência.

Ocorre a dúvida, logo mais, do que seria considerado o mínimo existencial para fins de se aplicar isenções e alcançar o mais próximo possível, a igualdade e justiça fiscais idealizadas pelo princípio da capacidade contributiva. Diante da ausência de normas constitucionais específicas sobre o tema, buscam-se elementos definitórios a partir de decisões políticas que traçam contornos das necessidades básicas do indivíduo e de sua família (EDUARDO SABBAG, 2009, p. 111).

A Constituição Federal em vigor oferta parâmetros para a fixação do mínimo vital ao disciplinar os itens que compõe o salário mínimo, positivados no artigo 7º, inciso IV. Porém, ainda caberia ao legislador fixar as necessidades fundamentais mínimas do contribuinte.

Para Alfredo Augusto Becker (1998, p. 454), para a garantia do mínimo necessário, a renda ou capital presumido devem estar em valor acima do mínimo indispensável para a garantia da subsistência do contribuinte. Neste ponto, abre-se para o intérprete a aproximação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, analisada anteriormente.

Sobre o mínimo vital e a capacidade contributiva, elucida Sabbag (2009, p. 112):

Se o “mínimo vital” se traduz na quantidade de riqueza suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível. Nesse passo, “a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva”.

Demonstra-se novamente que a capacidade contributiva aponta para o ideal da justiça e igualdade, intencionando a garantia dos direitos fundamentais do cidadão que é contribuinte para a formação da receita estatal.

2.3 A Constituição Federal de 1988 e o Princípio da Capacidade Contributiva

A Carta Magna de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava o princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1946. Assim, estabelece o artigo 145, §1º da Constituição vigente:

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.

Com a finalidade de dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva que é expresso pela Lei Maior, facultou-se à administração tributária, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, identificar os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio e suas atividades econômicas. (RICARDO CUNHA CHIMENTI, 2008, p. 18).

O texto constitucional, como anteriormente exposto, usa a expressão “sempre que possível” e, também, se refere apenas aos impostos. Desta tona, surge a discussão emblemática no ordenamento jurídico brasileiro sobre as expressões usadas no artigo supracitado que revela a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, como demonstrada, aponta para o ideal de justiça e igualdade fiscal, buscando a manutenção de direitos fundamentais. Pois bem, sendo assim, quanto à expressão “sempre que possível” se refere ao perfil de incidência do imposto, ou seja, sempre que o

imposto permitir a graduação da contribuição, o legislador deverá fazê-la. No mesmo sentido, expõe Hugo de Brito Machado (2009, p. 40):

Não é razoável entender que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se.

Em relação à aplicação da capacidade contributiva apenas aos impostos, como positivado pela Constituição Federal, há consistente impropriedade. Sendo assim, entende-se que a palavra “impostos” se refere a tributos em geral. Ademais, é este princípio que justifica a isenção de taxas, ou ainda da contribuição de melhoria, posto que em certas situações é evidente a ausência de capacidade para contribuir daquele de quem teria de ser o tributo cobrado (HUGO DE BRITO MACHADO, 2009, p. 40).

Sobre a capacidade contributiva e os impostos, também conspira Eduardo Sabbag (2009, p. 118):

Nesse passo, conquanto o postulado nos apresente somente associável a impostos, segundo a literalidade do texto constitucional, estamos que o princípio da capacidade contributiva deve, evidentemente, ser observado, também, por outros tributos, obedecendo, todavia, às peculiaridades de cada espécie tributária.

A capacidade contributiva, princípio consagrado constitucionalmente, pode ser alvo de controle de constitucionalidade pelo Judiciário. Demonstra, certamente, que tal princípio poderá ser invocado e deverá assegurar como visto o mínimo vital e garantias fundamentais do cidadão, também previstos pelo texto constitucional.

2.4 Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Progressividade

A proporcionalidade, bem como a dignidade da pessoa humana, é instrumento da justiça fiscal e, deste modo, resguarda contato com a

capacidade contributiva. Isto porque a proporcionalidade visa que o desembolso de cada contribuinte seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado (EDUARDO SABBAG, 2009, p. 138).

A proporcionalidade permite que a alíquota, em matéria tributária, mantenha-se invariável, constante. A proporcionalidade não é positivada no texto constitucional como a progressividade. Aliás, decidiu-se que somente podem ser progressivos os impostos se previsto na Constituição Federal.

Entretanto, a proporcionalidade, ainda utilizada pelo sistema contemporâneo, não parece a melhor forma a atender o princípio da capacidade contributiva, e justamente por isso, defende-se a progressividade. Deste modo ensina Roque Antonio Carrazza (1998, p. 66):

[...] se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontendivelmente maior. De fato, para quem ganha 10 dispor de 1 encerra muito maior ônus econômico do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100, pague 25.

A progressividade permite que as alíquotas sejam graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, efetivando o princípio da capacidade contributiva. A exemplo disso tem-se as alíquotas diferenciadas do imposto de renda, que representam uma das formas de se aplicar a igualdade e a capacidade contributiva, pois distribuem de forma proporcional os ônus de prover as necessidades da coletividade (RICARDO CUNHA CHIMENTI, 2008, p. 18).

As alíquotas são inalteráveis, sendo que o valor do imposto a ser pago é variado em razão da base de cálculo. Dessa forma, diz-se que os impostos são proporcionais, pois os valores são nominalmente diferentes, mas proporcionalmente iguais. Dentro de uma tributação proporcional, é possível pensar, especialmente para que o imposto tenha caráter pessoal e atenda a capacidade econômica, na progressividade das alíquotas. Neste sentido, a alíquota aumenta na medida em que se aumenta a base de cálculo.

Assim, a progressividade é considerada uma técnica legislativa para conceder eficácia à capacidade contributiva e atentar à manutenção de direitos fundamentais, objetivando a justiça fiscal.

3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Busca-se demonstrar neste tópico a relação entre os direitos fundamentais e a capacidade contributiva, a fim de revelar o princípio da capacidade contributiva como integrante da categoria dos direitos fundamentais protegidos pela norma constitucional.

3.1 Noções Gerais a respeito dos Direitos Fundamentais

Tendo em vista a proposta deste tópico, e para um melhor aproveitamento do que será aprofundado aqui, é imprescindível e satisfatório, inicialmente, delinear os principais pontos a cerca da teoria geral dos direitos fundamentais.

3.1.1 Previsão

A Constituição Federal trata dos direitos e garantias fundamentais em seu título II, agrupando-os nas seguintes divisões: direitos e deveres individuais e coletivos, direitos sociais, direitos de nacionalidade, direitos políticos e partidos políticos.

3.1.2 Evolução dos direitos fundamentais

Os juristas classificam os direitos fundamentais em gerações ou dimensões, isto porque o nascimento destes direitos se deu, de forma gradativa, ao longo do tempo. Cada geração compreende uma categoria de direitos, mas uma dimensão não exclui a outra, de forma a conviver harmoniosamente.

A maioria da doutrina classifica as dimensões dos direitos fundamentais da seguinte forma:

- 1ª Geração: baseia-se nas liberdades públicas e aos direitos políticos, tendo como finalidade a limitação do poder de atuação do Estado, de forma a lhe impor o dever de não intervenção.
- 2ª Geração: são prestigiados valores ligados à igualdade, em busca de melhores condições. São assegurados os denominados direitos sociais, culturais e econômicos.
- 3ª Geração: neste contexto, o ser humano é posto em uma coletividade, passando a ter direitos de solidariedade ou fraternidade, necessitando, para a própria subsistência, de um ambiente saudável e equilibrado, de proteção aos consumidores.

Norberto Bobbio (1992, p. 6) fala ainda em direitos fundamentais de 4ª geração, se referindo aos direitos decorrentes dos avanços no campo da engenharia genética. Paulo Bonavides (1997, p. 593) vai mais além, estabelecendo direitos fundamentais de 5ª geração, enquadrando aqui o direito à paz. No entanto, segundo o mesmo doutrinador, a teoria de Karel Vasak classifica o direito à paz como sendo de 3ª dimensão.

3.1.3 Características

Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior (2006, p. 67-71) elencam as seguintes características em relação aos direitos fundamentais:

- Historicidade: são dotados de evolução histórica.
- Universalidade: se destinam a todos os seres humanos de forma indiscriminada.
- Limitabilidade: não são absolutos.
- Concorrência: podem ser exercidos cumulativamente.
- Irrenunciabilidade: não podem ser renunciados.

De seu turno, José Afonso da Silva (p. 185) complementa com as seguintes características:

- Inalienabilidade: são indisponíveis, não sendo passíveis de alienação.
- Imprescritibilidade: não se perdem pelo decurso do tempo.

3.1.4 Direitos fundamentais x garantias fundamentais

Os direitos fundamentais são considerados como bens e vantagens estabelecidos na norma maior, ao passo que as garantias constitucionais são os instrumentos pelos quais se assegura o exercício destes direitos ou os repara em caso de violações.

3.1.5 Destinação

Estes direitos são destinados aos brasileiros, sejam natos ou naturalizados, bem como aos estrangeiros. Quanto aos estrangeiros, o artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal estabelece que aludidos direitos estendem-se apenas aos estrangeiros residentes no País. Entretanto, “a doutrina e o STF vêm acrescentando, mediante interpretação sistemática, os estrangeiros não

residentes (por exemplo, turismo), os apátridas e as pessoas jurídicas” (LENZA, 2012, p. 963).

3.2 Especificamente a Relação entre os Direitos Fundamentais e a Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está positivado expressamente no art. 145, § 1º, da CF. Mas, mediante uma análise sistemática das normas constitucionais, é possível encontrá-lo inserido implicitamente também em outros dispositivos constitucionais, os quais contêm seus fundamentos axiológicos, justiça e igualdade. Assim, referido princípio pode ser observado no(s):

- art. 150, IV, da CF: em razão de seu limite superior estar adstrito à vedação ao confisco;

- arts. 1º, III, e 7º, IV, ambos da CF: em razão de seu limite inferior estar inserido no mínimo existencial;

- art. 5º, XXII c/c art. 170, § 1º, II, ambos da CF: em razão da proteção à propriedade;

- arts. 3º, I e III, 5º, *caput*, e 150, II, todos da CF: em razão de buscar a justiça e a garantia da isonomia em matéria tributária.

É certo, de outro lado, que os direitos fundamentais podem ser encontrados fora do rol do art. 5º, da CF, desde que tenham função protetiva e contenham subjetividade. Sendo assim, se os direitos fundamentais podem ser deflagrados em outras normas constitucionais além do aludido artigo, é cediço que o princípio da capacidade contributiva configura um direito fundamental também.

Isto porque a capacidade contributiva deriva de princípios considerados como fundamentais pela própria Constituição Federal, tais como: a dignidade da pessoa humana (CF, artigo 1º, III), a justiça (CF, art. 3º, I), a igualdade (CF, arts. 3º, III e IV, 5º, *caput*, e 150, II); direito fundamental à propriedade (CF, art. 5º, XXII).

Além do mais, mencionado princípio, além de englobar a função protetiva do contribuinte, é portador de subjetividade à proporção em que atribui a ele o direito de se opor ao Fisco em relação à imposição de medidas que venham a ofender sua capacidade de contribuir.

Por tais razões, o princípio da capacidade contributiva pode ser reputado como um direito fundamental, possuindo, conseqüentemente, aplicação imediata, por força do disposto no art. 5º, § 1º, da CF. Ademais, com fundamento no art. 60, § 4º, IV, da CF, pode ser considerado com cláusula pétrea, isto porque é certo que consagra um direito individual e fundamental do contribuinte, qual seja: o direito de não ser onerado demasiadamente pelo Estado na medida em que contribuir com ele no rateio das despesas públicas.

Some-se, ainda, o fato de que a capacidade contributiva está relacionada, como já visto anteriormente, com o direito de propriedade, com os princípios da justiça, igualdade, além da dignidade da pessoa humana.

Destaca-se, neste aspecto, a lição de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2003, p. 43):

Parece-nos, portanto, que as cláusulas pétreas tributárias não se limitam aos enunciados prescritivos dos arts. 5º, 150 e 151 do Texto Maior. O tema foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939, no qual prevaleceu o entendimento do Ministro Carlos Velloso no sentido de que os direitos e garantias aos quais se refere o art. 60, § 4º, IV se espalham pela Constituição, não se limitando àqueles prescritos no art. 5º.

Portanto, em consonância com o que já foi consubstanciado, tem-se que as características de direito fundamental e de cláusula pétrea não estão adstritas apenas em relação ao art. 145, § 1º, da CF, dispositivo constitucional que revela o princípio da capacidade contributiva. Mas, pelo contrário, este princípio constitui, por si só, tais características, sobretudo porque não possui fundamento apenas neste artigo constitucional, mas está consagrado em vários outros, conforme já explanado, tais como: art. 1º, III; art. 3º, I e III; art. 5º, *caput* e XXII; art. 7º, IV; art. 150, II e IV; e art. 170, § 1º, II, todos da CF.

E como direito fundamental que o é, o princípio da capacidade contributiva constitui uma verdadeira ligação entre a tributação e os direitos

fundamentais, uma vez que não é possível garantir um sem a existência do outro.

4 CONCLUSÃO

Se de um lado a tributação constitui um dever fundamental em prol do Estado para a tutela dos direitos fundamentais reconhecidos pela ordem estatal, de outra banda, a capacidade contributiva visa, inequivocamente, mediar e limitar a relação entre o Fisco e o contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva é fundado nos ideais da justiça e da isonomia, tendo como balizas o mínimo existencial e a vedação ao confisco.

Possui eficácia em relação a todos os tributos, variando a sua aplicação conforme as peculiaridades de cada espécie tributária. Tem como destinatários as pessoas físicas e jurídicas.

Concluiu-se, também, que a capacidade contributiva constitui um autêntico direito fundamental em si, isto porque não está adstrita apenas à previsão do art. 145, § 1º, da CF, mas deriva de princípios fundamentais, tais como: da justiça, da igualdade, da dignidade da pessoa humana e do direito fundamental à propriedade.

Ademais, demonstrou-se que este princípio é revestido do *status* de cláusula pétrea, uma vez que se origina de direitos fundamentais individuais.

Sendo assim, tem-se que a capacidade contributiva constitui um verdadeiro princípio e direito fundamental, possuindo a função de viabilizar a adequação de todo sistema tributário em um sistema justo, igualitário e eficiente.

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. Curso de direito constitucional. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 10ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1998.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. Princípio constitucional da capacidade contributiva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 92, 2003.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.