

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Jéssica Piazza Bellafronte SPOLADOR¹
Luana Regina Amaro MARTINS²

RESUMO: O presente trabalho tem como finalidade, analisar e relacionar o princípio da capacidade contributiva com os direitos fundamentais dos cidadãos. Inicia-se o estudo com a concepção histórica sobre a capacidade contributiva no mundo e no Brasil. Posteriormente faz-se um apanhado sobre o conceito deste princípio e também uma comparação entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva, analisando-se em seguida algumas expressões contidas na norma constitucional que implica em questionamentos levantados pela doutrina, após, adentra-se o estudo quanto à classificação da capacidade contributiva para uma melhor compreensão da determinação imposta pelo legislador na Constituição Federal. Em seguida, é feita uma abordagem sobre os princípios constitucionais tributários, relacionando-os com o princípio ora estudado. Num próximo momento, passa-se a análise dos direitos fundamentais, expondo breves contornos sobre estes, bem como os direitos fundamentais do contribuinte estabelecidos na Constituição e por fim, expõe-se sobre as limitações ao direito de tributar para garantia dos direitos fundamentais. A metodologia utilizada será eminentemente bibliográfica.

Palavras-chave: Capacidade contributiva, direitos fundamentais, princípios, impostos.

1 INTRODUÇÃO

A ordem tributária brasileira rege-se pelas normas dispostas no Título IV Capítulo da Constituição Federal de 1988.

Para uma maior proteção e efetividade das normas, o próprio constituinte determina certos princípios, que devem ser observados quando da aplicação do dispositivo legal.

A capacidade contributiva visa proteger os cidadãos contra abusos do Estado no momento de recolher os impostos. Determinando portanto, que os

¹ Discente do 4º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail jespolidor@hotmail.com.

² Discente do 4º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail luana.martins92@hotmail.com

indivíduos contribuam com os cofres público, porém, de acordo com aquilo que lhe é possível.

É dito que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade, pois, trata as pessoas de maneira diferenciada quando da cobrança de impostos, para que se alcance uma situação igualitária entre todos, promovendo assim, a almejada justiça.

E é claro que a política tributária num Estado Democrático de Direitos não deve ter como base apenas o viés arrecadatório, mas, também analisar o aspecto humanista, garantindo aos cidadãos um mínimo existencial, para que se possa viver com dignidade, pois, o princípio da dignidade da pessoa humana é um dos basilares da Magna Carta.

Portanto, à medida que os direitos fundamentais alcançam suas metas, se pode dizer que se caminha em direção ao princípio da dignidade da pessoa humana, e que a norma está atingindo os objetivos determinados pela Constituição.

Por meio do princípio da capacidade contributiva será examinado como os impostos cobrados dos indivíduos podem servir de instrumento para a realização dos direitos fundamentais e de justiça fiscal.

2 UMA ABORDAGEM SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva disposto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, aplicável ao direito tributário, assegura a justiça na tributação.

A capacidade contributiva traz em seu bojo a ideia de mínimo vital, ou seja alguém só pode contribuir para algo após ter garantido sua capacidade de manter-se segundo padrões mínimos de existência.

Além do mais, o princípio da capacidade contributiva consagra um direito fundamental do contribuinte, oponível ao Estado.

2.1 A Evolução no Brasil e no Mundo

A capacidade contributiva é um tema bem antigo, no qual surge o ideal de justiça da tributação, em que cada cidadão deve contribuir para as despesas que a administração pública tem em prol da coletividade, porém, de acordo com a presunção de renda ou capital tratando-se de uma tributação igualitária, ou seja, levando em consideração a possibilidade de cada contribuinte.

A Magna Carta outorgada em 1215 na Inglaterra, estabeleceu um rol de diversas garantias aos cidadãos entre eles a liberdade de ir e vir, o direito à propriedade privada, e ainda o princípio “no taxation without representation”, ou seja, “não há tributação sem representação”, esta garantia fez com que os monarcas necessitassem do consenso geral do povo para que pudessem exigir os tributos, não podendo mais cobrar os mesmos de acordo com suas vontades. A partir dessa ideia a Magna Carta trouxe em seu artigo 12 uma primeira manifestação do preceito da capacidade contributiva em que determina que, o tributo devesse ser “moderadamente fixado” (2003 - COSTA, Regina, p. 15).

Em 1776, Adam Smith em sua obra “A Riqueza das Nações”, assenta o dogma de justiça e de capacidade contributiva, alegando que todo e qualquer cidadão deveria contribuir para com os gastos públicos na medida de seus haveres.

Com a forte aplicação do princípio da capacidade contributiva, os povos civilizados não permitiam mais a fixação de tributos excessivos, pois, caso ocorresse seria uma afronta a este princípio.

Posteriormente, veio a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1791, que também ostentou a justiça na tributação em seu artigo 13, relatando que: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Declara%C3%A7%C3%A3o_dos_Direitos_do_Homem_e_do_Cidad%C3%A3o>.

Assim, a justiça na tributação também fora imposta em nosso ordenamento jurídico, positivando a ideia da capacidade contributiva, sendo prevista primeiramente na Constituição de 1824 no item 15 do artigo 179 que dizia que

ninguém seria isento de contribuir com as despesas do Estado na proporção de seus haveres.

Ulteriormente, as constituições posteriores quase não mencionaram o princípio da capacidade contributiva, voltando a ser reconhecida constitucionalmente somente na Constituição de 1946 em seu artigo 202, regulamentando que: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>.

No entanto, a Emenda Constitucional nº. 18 de 1965 revogou o artigo 202 da Constituição Federal de 1946 excluindo a capacidade contributiva do ordenamento, sendo esse retrocesso mantido pela Constituição de 1967 através da Emenda Constitucional nº 01 de 1969.

Com a vinda da atual Constituição (1988), o princípio da capacidade contributiva volta a ser consagrado pelo constituinte, sendo previsto no artigo 145, parágrafo 1º.

Denota-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva previsto em nosso ordenamento, recebe uma proteção constitucional, assim sua análise não se deve limitar apenas ao referido dispositivo, mas sim ser vista em sua totalidade em conjunto com outros preceitos constitucionais.

2.2 Conceito

A capacidade contributiva é um princípio trazido pelo artigo 145 §1º da Constituição Federal de 1988, o qual recai sobre a possibilidade do indivíduo para recolher os impostos.

Assim dispõe a norma constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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.

Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua o princípio da capacidade contributiva da seguinte forma (1997, p.118):

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.

Os princípios são uma das formas de limitação ao poder de tributar, portanto, neste caso deve o legislador, ao criar os impostos, ponderar, sempre que possível à condição particular de cada contribuinte, pois, desta forma está conduzindo uma justiça tributária, não exigindo imposto acima daquilo que é suportável a cada cidadão.

E nos dizeres de Ruy Barbosa (1999, p.12):

Griziotti propôs como conceito da capacidade de pagar imposto a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

De acordo com Ruy Barbosa, a capacidade contributiva pode ser traduzida também como a possibilidade do indivíduo em contribuir com os cofres públicos, sem que isso reduza seu padrão de vida ou prejudique suas atividades econômicas.

2.2.1 Capacidade Econômica X Capacidade Contributiva

Traçando ainda linhas sobre o princípio da capacidade contributiva, diversos autores fazem distinção do conceito de capacidade contributiva e

capacidade econômica, que muitas vezes são usadas como sendo sinônimos, no entanto elas não se confundem.

Para Yves Gandra da Silva Martins (1989, p. 34) o legislador equivocou-se ao utilizar a expressão “capacidade econômica”:

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.

A capacidade contributiva, como já disposta no tópico anterior do artigo, é a capacidade que do sujeito passivo em contribuir com os impostos do Estado de acordo com suas possibilidades. Trata-se de uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária.

Já a capacidade econômica, seria a habilidade do sujeito em conseguir riquezas, que podem ser aferidas por meio de sua renda, do consumo ou do seu patrimônio. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, de uma forma geral.

Desta feita, entende-se que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se apenas a aptidão do contribuinte de arcar com determinada imposição tributária. Assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa ter capacidade econômica, não ter condições de contribuir com o Fisco.

A Constituição, entretanto, não reconhece tal distinção, tendo o constituinte, no art. 145, §1º, utilizado a expressão capacidade econômica como sinônimo de capacidade contributiva.

2.3 A Expressão “Sempre que Possível” e “Graduados”

A primeira expressão trazida pela norma implica em uma discussão doutrinária e jurisprudencial.

Ao fazer uma interpretação precipitada do dispositivo constitucional, chega-se a conclusão de que a observância do princípio da capacidade contributiva não é obrigatória sempre, e caberia ao legislador ordinário na criação dos impostos, verificar se é possível ou não aplicar tal princípio. Colocado desta forma, o princípio da capacidade contributiva seria apenas uma recomendação ao legislador, que o aplicaria sempre que julgasse plausível. Porém, não é esta a interpretação mais adequada para o texto.

Roque Antônio Carrazza (2006, p. 90 e 91) define da seguinte maneira:

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Vejamos. Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga final é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres.

Misabel Derzi (1997, p. 694) também afirma:

A pessoalidade sempre que possível, a que se refere o art. 145, p 1°, não é norma permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, ao adverbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Carvalho (2005, p. 208), afirma que a expressão "sempre que possível" presente no artigo da Constituição é desnecessária, e ainda formula uma crítica:

Redundância tosca, que podemos relevar da parte do político, mas inadmissível quando recebe a chancela descritiva do cientista. A cláusula sempre que possível está pressuposta em toda e qualquer regulação da conduta, por um motivo muito simples: as normas jurídicas incidem, exclusivamente, no campo dos comportamentos possíveis, representando inusitado absurdo deontológico regular a conduta necessária (comportamentos intersubjetivos realizados em "estado de necessidade") ou a conduta

impossível (é proibido, permitido ou obrigatório ir ao planeta Marte no próximo fim de semana)

Para a maior parte da doutrina, prevalece o entendimento de que a expressão contida no artigo relaciona-se somente ao caráter pessoal do tributo, e não à aplicação do princípio da capacidade econômica, tendo em vista que para todo tributo de caráter pessoal é possível à aplicação do princípio.

Portanto, não trata de uma mera liberalidade, há uma obrigatoriedade imposta ao constituinte, que somente poderá ser excetuada quando impossível a sua aplicação considerando a pessoalidade e graduação dos impostos.

Quanto à segunda expressão a ser estudada (graduadas), a Constituição Federal menciona que, os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica de cada pessoa, significa dizer que, as alíquotas serão modificadas conforme a capacidade econômica de cada cidadão. Assim, vê-se a necessidade de identificar uma característica individual, pessoal do sujeito, de forma que, identificado isso, as alíquotas deverão ser variadas.

Essas alíquotas serão modificadas quanto aos impostos pessoais, mas o que impostos pessoais? Supremo Tribunal Federal encampou essa interpretação, existem impostos pessoais e reais, os pessoais incidem sobre a própria pessoa, leva em consideração as características do contribuinte, o segundo considera a característica do patrimônio do indivíduo, a coisa, tem por hipótese de incidência o bem móvel ou imóvel. O imposto de renda é claramente pessoal, pois, leva em consideração as características pessoais de cada pessoas e tem suas alíquotas modificadas de acordo com sua capacidade econômica, sua renda.

Portanto, a graduação a que se refere o artigo, ocorre de maneira progressiva. Quanto maior a capacidade econômica, maior será a alíquota.

2.4 Classificação

É de suma importância deslindar quais são as classificações atribuídas à capacidade contributiva, pois, estas irão demonstrar as diversas divergências doutrinárias que envolvem este princípio.

Foram listados os três tipos de classificação que são expostos pela doutrina em geral.

2.4.1 Capacidade contributiva objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa

Em nossa doutrina é comum encontrarmos a diferenciação de capacidade contributiva objetiva ou absoluta e a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, sendo então as mais adotadas pela doutrina no Direito Tributário.

A capacidade contributiva objetiva ou absoluta baseia-se na necessidade das hipóteses de incidência dos tributos conterem fatos com conteúdo econômico. Funciona como pressuposto jurídico do tributo, uma vez que, a atividade do legislador estará condicionada à eleição de situações que contenham caráter econômico.

De acordo com a doutrina majoritária deve ser aplicado a capacidade contributiva objetiva, como leciona Roque Antônio Carrazza (2006, p.90):

A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar na Bolsa, praticar operações mercantis etc.) Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

A contrário sensu, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa tem como respaldo à aptidão do sujeito passivo de contribuir com as despesas públicas de acordo com sua possibilidade. Este nada mais é do que a capacidade econômica do sujeito passivo, que serve como parâmetro para graduação do gravame.

No entanto, o entendimento majoritário ainda vigente no Brasil defende a aplicação da capacidade contributiva objetiva, pois, esta é fundada na presunção

de riqueza, ou seja, leva-se em consideração objetos, o aspecto material para a hipótese de incidência dos impostos, como por exemplo: se o contribuinte que é proprietário de vários imóveis e veículos, presume-se de forma absoluta que possui capacidade econômica para contribuição dos cofres públicos.

Por outro lado, não se pode desconsiderar o princípio da dignidade da pessoa humana fundado no artigo 1º, III da Constituição Federal, que remete a um entendimento de que a capacidade econômica deve analisada sobre o aspecto daquilo que é indispensável à sobrevivência do cidadão e de sua família com dignidade, devendo-se tomar como base para aplicação do tributo a capacidade subjetiva ou relativa, ou seja, o tributo deverá ser aplicado e graduado de acordo com as condições econômicas do sujeito passivo.

Portanto, a capacidade contributiva funciona como meio de promoção da dignidade da pessoa humana, havendo a interpretação de que deve-se considerar a real condição econômica daquele de quem se exigirá o tributo, portanto, deve existir mecanismos capazes de individualizar os contribuintes em relação à sua capacidade real de contribuir, para que este e sua família possam viver com dignidade.

2.4.2 Capacidade contributiva geral ou global e Capacidade contributiva parcial

A capacidade contributiva também pode ser global ou geral, é aquela que observa o total de tributos pagos por uma pessoa relacionando-os com toda sua riqueza.

Já a capacidade contributiva parcial se limita em realçar cada tributo de forma isolada, comparando o mesmo com a riqueza a que se refere.

Alguns autores alegam que pode haver violação ao princípio da capacidade contributiva não somente em seu aspecto parcial, mas também no global, ocorrendo quando a carga tributaria total existente é excessiva, já uma outra corrente acredita que tal fato pode ser visto de forma isolada não se levando em consideração os demais tributos.

A corrente majoritária entende que a capacidade contributiva deve ser vista de forma parcial, devendo afinar sua manifestação em relação a cada tipo de

tributo. Porém, em casos excepcionais, é possível analisar a compatibilidade do sistema tributário em conjunto com a riqueza global do contribuinte que pretende alcançar.

2.4.3 Capacidade Contributiva Própria e em Representação

Ainda na classificação, é possível encontrar a capacidade contributiva própria e a capacidade contributiva em representação.

A capacidade contributiva própria toma como referência o próprio contribuinte, ou seja, as condições individuais do mesmo de pagar aquele tributo.

Já a capacidade contributiva em representação é aquela em se refere ao chefe de família, que abrange toda a família.

Misabel de Abreu Machado Derzi (1997, p. 780) faz a seguinte observação:

- (...) segundo as normas constitucionais de capacidade econômica, igualdade, proteção da família e incentivo ao casamento:
- o Estado, por meio do Direito Tributário, tem de captar a real capacidade econômica do contribuinte, nisso devendo considerar os gastos efetivamente realizados e necessários à manutenção da família;
 - o princípio da neutralidade da lei diante do modelo ideal de casamento deve prevalecer, não podendo o Direito Tributário assumir o papel pedagógico de reconduzir a mulher ao lar, por meio de impostos mais agressivos à segunda renda familiar (em geral à da mãe de família);
 - o Estado não pode prejudicar os casados em relação aos não - casados, desestimulando (entendemos que aqui a autora quis dizer estimulando) a constituição de famílias fora do casamento ou incentivando o divórcio, devendo para isso eliminar todas as normas que, economicamente, motivem a fuga ao casamento ou levem ao divórcio.

Desta forma, o princípio da proteção familiar acaba tendo status de princípio fundamental constitucional tributário, devendo o Estado, através do Direito Tributário, no momento em que for captar os tributos analisar a real capacidade econômica do contribuinte, considerando os gastos que são realizados e necessários para a sua manutenção e de sua família.

3. A Capacidade Contributiva e os Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios alcançam todo o sistema jurídico, e tem a finalidade de eliminar a possibilidade de vazios jurídicos, portanto, quando uma norma não se aplica a um determinado caso em concreto, o princípio jurídico socorre esta situação, pois, é o instrumento jurídico aplicável para solucionar a lide.

Além disso, os princípios são verdadeiros pilares de todo o sistema, precisamente como normas jurídicas que impõem limites materiais e valores ao caso concreto.

3.1 Princípio da Igualdade

Sobre o princípio da igualdade, Alexandre de Moraes (2004, p. 66) faz considerações importantes:

A Constituição Federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualem, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito(...)

O princípio da igualdade a que se refere à Constituição federal dispõe que todos são iguais perante a lei. Certamente, todos são iguais, no entanto, é sabido que para haver essa igualdade estabelecida pela norma, é preciso fazer uma diferenciação entre as pessoas, tratando os iguais igualmente e os desiguais desigualmente na medida de suas desigualdades para que assim, todos se tornem iguais. Portanto, os indivíduos não podem receber o mesmo tratamento em toda e qualquer situação, pois isso desviaria o mandamento constitucional, tendo em vista

que, as pessoas são nitidamente desiguais. E são exatamente essas desigualdades naturais que lei tenta minimizar.

Qual a relação do princípio da igualdade com a capacidade contributiva? O princípio da capacidade contributiva permite averiguar a possibilidade de cada contribuinte em arcar ônus tributário, portanto, nota-se aqui a aplicação do princípio da igualdade dentro do Direito Tributário, uma vez que, os iguais são tratados igualmente e os desiguais desigualmente. Portanto, o critério utilizado para determinar a igualdade no campo tributário, é a capacidade contributiva.

Moraes assim define (1997, p. 116 e117):

Diante do direito tributário, o princípio da igualdade jurídica passa a denominar-se princípio da igualdade jurídica tributária, princípio da igualdade na tributação. Em matéria fiscal, a igualdade de todos perante a lei é entendida como igualdade perante a lei tributária. Gravames tributários iguais devem ser estabelecidos para uma mesma categoria de contribuintes, que se acham em condições ou situações iguais.

E continua:

Em decorrência, diante do princípio da igualdade jurídica tributária, podemos estabelecer:

c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias. A lei, sem perder o seu caráter de universalidade, pode estabelecer distinções dirigidas a grupo de pessoas, contemplar situações excepcionais em que se pode colocar um número indeterminado de indivíduos.

Conclui-se portanto que, o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade atuando no campo tributário. Pode-se falar então, em princípio da igualdade tributária, o qual permite que a lei estabeleça distinções entre determinados grupos de pessoas, buscando o imposto desse grupo, talvez de uma maneira diferenciada, para que assim, todos colaborem, mas, sempre satisfazendo a justiça.

3.2 Princípio da Progressividade

O princípio da progressividade fundamenta a capacidade contributiva, funciona como um pilar desse princípio do artigo 149, §1º.

É sabido que nem todo mundo tem capacidade contributiva, mas, a partir de qual momento as pessoas adquirem essa capacidade? A partir do momento que se ganha mais do que precisa para a própria sobrevivência, pois, se ganhar o mínimo, não consegue contribuir com o fisco, por exemplo; A ganha 10 mil reais a.a para sua subsistência, se A ganhar além disso, passaria a ter capacidade contributiva, (capacidade de contribuir com o fisco), pois ganharia além do necessário para seu sua subsistência.

Para José Maurício Conti (1997, p. 75):

Por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva.

A progressividade portanto, faz com que as alíquotas dos impostos sejam cada vez mais altas, e quanto maior a riqueza do indivíduo, maior será sua capacidade contributiva. Logo, a progressividade é um instrumento que busca a equidade na tributação por meio da capacidade contributiva.

Mas, pode-se dizer que existe limite para essa progressividade? Sim, é uma questão extremamente subjetiva, não há como identificar o máximo de alíquota que pode ser cobrado de cada cidadão, não há como falar que a partir de x alíquota passa a ser confiscatório.

Então, pode se dizer que a capacidade contributiva vai até o momento em que o tributo passa ter efeito confiscatório. Porém, o confisco é subjetivo, então, conclui-se que a capacidade contributiva também é.

Portanto, dentro do princípio da progressividade é necessário analisar a capacidade contributiva sobre dois parâmetros:

a) A capacidade contributiva surge a partir do momento que o indivíduo ganha mais do que precisa para sua subsistência, o piso então é o mínimo existencial, que está relacionado à dignidade da pessoa humana.

b) A capacidade contributiva vai até o momento em que aquele tributo começa a produzir o efeito confiscatório, portanto, a base utilizada é o princípio do não confisco. Um imposto de 80% pode ser confiscatório, assim como o de 1% também pode, depende de quem se exige essa porcentagem, se for de um cidadão que só ganha extremamente o suficiente para sua sobrevivência, qualquer um real que o tire, certamente fará falta, portanto, teria então efeito confiscatório.

No entanto, quem define se um tributo é ou não confiscatório é o Poder Judiciário, identificando se na prática se um tributo produziu ou não efeito confiscatório ou está dentro da capacidade contributiva de cada cidadão.

3.3 Princípio da Pessoalidade

O princípio da pessoalidade determina que o imposto que trata a Constituição deve ser revestido pelo caráter pessoal, significa dizer que, o imposto deve relacionar-se ao sujeito passivo da obrigação tributária sempre que possível, levando em consideração a sua capacidade econômica.

Os impostos são classificados em duas modalidades, quais sejam os reais e os pessoais. Os impostos pessoais são aqueles em que são consideradas as condições pessoais de cada contribuinte, e por sua vez, os impostos reais são aqueles em que para sua fixação levam-se em conta apenas a matéria tributável.

No §1º do artigo 145 foi privilegiada a criação de impostos com caráter pessoal, por reconhecer que os impostos com essa natureza aproximam-se mais da justiça fiscal.

Luciano Amaro (2001, p. 138) discorre da seguinte maneira:

A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.

Considerando o princípio da pessoalidade, a aplicação da capacidade contributiva é bem simples. Bastando analisar as condições do sujeito passivo que possui a obrigação tributária para estabelecer sua capacidade contributiva.

Já no caso dos impostos de natureza real sua aplicação não seria tão simples, pois, como verificado na conceituação, o fato gerador do imposto dessa natureza independe de qualidade do contribuinte.

Diante disso, o legislador verificou que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, porém, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado sempre, ainda que se depre com situações como a dos impostos reais.

4. Os Direitos Fundamentais e a Capacidade Contributiva

O objeto deste trabalho é o estudo da capacidade contributiva, no entanto, é necessário demonstrar ser ela integrante da categoria dos direitos fundamentais, sendo portanto, indispensável delinear os contornos e o conteúdo da teoria geral dos direitos fundamentais.

4.1 Contornos Sobre os Direitos Fundamentais

A definição de direitos fundamentais deve ser vista em conjunto com a forma do Estado, o sistema de governo e a organização do poder, uma vez que estes constituem a essência do Estado de Direito.

Sobre os direitos fundamentais o ministro Gilmar Ferreira Mendes afirma que: “(...) são elementos integrantes da identidade e da continuidade da Constituição, considerando, por isso, ilegítima qualquer reforma constitucional tendente a suprimi-los (artigo 60, § 4º/CF)”. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_14/direitos_fund.htm>

Robert Alexy analisa os direitos fundamentais elencados no direito alemão, e conclui que, quando há uma grande margem de manipulação desses direitos, que não possuem um objeto definido, é o Tribunal Constitucional quem dará contorno a esses direitos.

A Corte Constitucional alemã é quem formata os direitos fundamentais, mas, isso não soluciona os problemas relacionados ao conceito de direitos

fundamentais, pois, algumas manifestações da Corte são equivocadas. Por isso, não se pode construir uma dogmática sobre os direitos fundamentais, mas sim uma teoria de princípios, jurídica e com caráter geral.

O autor em sua teoria, parte da máxima de que os direitos fundamentais são positivados pela ordem jurídica, estando inserida dentro de três dimensões de acordo com a dogmática jurídica: a primeira é a analítica; usada para clareza conceitual, a coerência e a não-contradição entre conceitos, a segunda é a empírica; é aquela usada para conhecer o direito positivamente válido, e por fim a normativa, é aquela orientada para garantir que a ciência do direito tenha uma dimensão prática.

Alexy considera que sua teoria é geral porque ela pontua todos os problemas que envolvem os direitos fundamentais, bem como aqueles que abordam de forma específica apenas alguns desses direitos. Também é considerada uma teoria estrutural, pois, é defendida pela dimensão analítica da tradição da jurisprudência dos conceitos.

Afirma que, as normas de direitos fundamentais são aquelas expressas diretamente por enunciados da Lei Fundamental ou enunciados a ela apensos.

Portanto, para Robert Alexy, os direitos fundamentais são extraídos a partir de normas, sendo obtidas por meio de enunciados normativos que encontram-se existentes na Constituição, podendo eles terem forma de princípios ou regras, podendo serem analisados em três âmbitos: o primeiro é como deveres do Estado, o segundo é os direitos frente ao Estado, e o terceiro são as relações jurídicas entre sujeitos de direito privado.

Os direitos fundamentais portanto, servem para reduzir as ações do Estado, limitando-a ao que dispõe o texto constitucional. O ministro Gilmar Mendes considera que esses direitos são, além de subjetivos, “elementos fundamentais da ordem constitucional objetiva”.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 relata um marco no estudo dos direitos fundamentais, pois, trouxe uma palestra de caráter valorativo e realçou a função essencialmente política deles.

A Constituição da República Federativa do Brasil trouxe diversas inovações relacionadas aos direitos fundamentais. A primeira delas foi posição topográfica, nomeando-se: Título I – Dos Princípios Fundamentais, para expor que são valores superiores, fundamentais e norteadores de todo o sistema

constitucional. De acordo com Ingo, o Título II traz direitos sociais em um capítulo próprio, e ainda reforça que estes direitos são direitos fundamentais.

Scarlet aponta que, a inovação mais importante da Constituição de 1988 foi a do artigo 5º, § 1º, que determina que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, tendo se reforçado ainda mais com a inclusão deste no rol das cláusulas pétreas, conforme o artigo 60, inciso IV, §4º da Constituição Federal.

A Magna Carta portanto, consagrou direitos fundamentais pertencentes as três dimensões de direitos, existindo uma enorme variedade de direitos fundamentais elencados.

O autor prevê também, que existem normas genéricas acerca das restrições aos direitos fundamentais, como por exemplo, o princípio da proporcionalidade e a reserva legislativa, estando isso sendo construído pela doutrina e aplicado pelos tribunais em jurisprudências.

Os direitos fundamentais se caracterizam por sua fundamentalidade, sendo necessário observar alguns comentários sobre esta característica, que se divide em dois aspectos: o formal e o material.

A fundamentalidade formal se encontra adida ao texto constitucional, resultando dos seguintes aspectos, alegados por Ingo Sarlet (1998, p. 77-78):

- a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico; b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidos aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da reforma constitucional (art. 60 CF); c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (art. 5º, § 1º, da CF).

Já a fundamentalidade material, tem a ver com o fato de serem os direitos fundamentais reflexos das escolhas que foram feitas pelo constituinte em relação à estrutura do Estado e da sociedade, e ainda da posição que ocupa o ser humano.

Assim, no sistema brasileiro, tem-se a noção de fundamentalidade material que, conforme o artigo 5º, § 2º da Constituição Federal de 1988 por exemplo, permite a Constituição abranger outros direitos fundamentais que não estão expressos na mesma.

Deste modo, a fundamentalidade dos direitos vai matizar de acordo com as opções feitas pelos Estados, o que, depende da tradição cultural e das opções políticas e econômicas. No entanto, há valores como a vida, a liberdade, a igualdade, a justiça e a dignidade da pessoa humana, que gozam de ampla aceitação, sendo portanto, valores universais, encontrados na maioria das constituições existentes.

O autor Ingo Sarlet (1998 p.80) traça define da seguinte forma:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera da disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).

Para construção de um conceito material sobre os direitos fundamentais, é necessário conhecer a sociedade para a qual os direitos foram criados, bem como o contexto histórico, político, cultural, social e econômico que influenciam na criação de determinados direitos fundamentais.

O conceito material de direitos fundamentais também deve ser visto através dos princípios elencados pela Constituição, sejam eles implícitos ou explícitos. Além deste critério, deve-se englobar diferentes grupos de direitos, com diferentes funções e sentidos.

Os direitos fundamentais apresentam uma perspectiva objetiva e subjetiva. A perspectiva objetiva dos direitos fundamentais é considerada como uma mais-valia dos direitos fundamentais, ou seja, de que acrescenta funções diversas a esses que ultrapassam a perspectiva subjetiva dos mesmos, tendo então uma função autônoma. Já a perspectiva subjetiva dos direitos fundamentais, tem-se uma correlação com a noção de direitos subjetivos, permitindo que o sujeito desses direitos possa buscar judicialmente os poderes, liberdades ou direito à ação ou às ações negativas ou positivas.

Na visão de Robert Alexy, prevalece à subjetiva, pois o intuito dos direitos fundamentais é proteger o indivíduo, e não a coletividade, e porque em razão de possuírem os direitos fundamentais um caráter de princípios, o

reconhecimento de um direito subjetivo cria um grau maior de realização do que o de obrigações de cunho objetivo.

Por ser o presente trabalho acerca da capacidade contributiva, deve-se correlacionar este tópico com os demais.

4.2 Direitos fundamentais do contribuinte na Constituição

Os direitos fundamentais decorrem da estrutura da teoria dos princípios e a capacidade contributiva, também, pode ser considerada um princípio já que é possuidora da justiça e a igualdade.

Para que um direito possa ser considerado fundamental, deve ele estar expresso no rol de direitos, caso não esteja, deve guardar vinculação com esses direitos, devido à teoria da equiparação, podendo ser encontrada em outra parte do texto, sendo implícito ou ser extraído do regime ou dos princípios previstos pelos artigos 1º a 4º da Constituição Federal ou até mesmo previstos em tratados internacionais.

As normas constitucionais que amparam direta ou indiretamente os sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, devem ser interpretadas de forma plena, visto que não deixam de ter força cogente-imperativa.

Assim, promulgou Supremo Tribunal:

Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei” (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. [...] A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que

lhes permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em partícula. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC 93.050/RJ. Segunda Turma. Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em 10/06/2008. DJ 01/08/2008).

O autor Roque Antônio Carrazza (2009, p. 435), manifesta que: “os direitos fundamentais, evidentemente, também amparam o contribuinte contra os poderes do Estado, inclusive o legislativo”.

O estatuto do contribuinte define-se como o somatório dos mandamentos constitucionais que, de forma positiva ou negativa, estipulam direitos, obrigações e deveres dos sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, diante da pretensão daquele que irá receber os tributos, o Estado. Portanto, o estatuto impõe limitações aos poderes públicos, coibindo de desrespeitarem os direitos subjetivos daqueles que pagam os tributos.

Os limites constitucionais ao poder de tributar e às observâncias aos princípios da legalidade, da capacidade econômica e da isonomia, são exemplos, de que além das garantias, são direitos básicos do sujeito passivo da relação jurídica-tributária que devem ser efetivados através da força normativa da constituição, assim, preservando, atribuindo ao cidadão-contribuinte a dignidade humana.

4.3 Limitações ao Direito de Tributar para Garantia dos Direitos Fundamentais

A Constituição Brasileira traz uma série de garantias e direitos fundamentais e para a proteção destes direitos, ela estabelece princípios organizadores, que são formais e materiais.

Os princípios materiais estão relacionados à dignidade humana, vida, liberdade, segurança e propriedade. E esses princípios também estão dispostos no Sistema Tributário Nacional, quando se exige igualdade na tributação e proibição da criação de tributo com efeito confiscatório.

Já, quanto aos princípios formais, eles determinam a forma e o procedimento para o Estado estabelecer as normas, sendo que, alguns princípios atuam sobre o conteúdo normativo de outras normas. Os artigos formam uma

relação de dependência entre parte e todo. Esta afirmação é verificada quando se analisa que o princípio democrático depende da legalidade e da reserva legal, e o significado dessas duas normas também é restrito pelo princípio democrático. E isto também acontece com as normas relacionadas à instituição de tributos, pois, as regras da legalidade, irretroatividade e anterioridade, devem ser observadas e interpretadas, correspondendo à função estruturante do princípio do Estado de Direito.

A Constituição Brasileira tratou de forma detalhada a matéria tributária, deixando pouca liberdade para os Poderes Públicos. Regulou o exercício da competência, determinando quem pode tributar e quais os tributos que podem ser criados, tratando também dos limites na criação dos tributos e as garantias dos contribuintes para não haver uso indevido da competência tributária, formando assim, um sistema normativo com objetivo a proteção do contribuinte, que possui como fundamento, o direito de propriedade e o direito de liberdade.

O Brasil é um Estado Democrático de Direito, e por isto existe essa preocupação com a não intervenção estatal, e mais do que isso, busca-se uma sociedade livre, justa e solidária, mas, para isso é imprescindível à cobrança de tributos, colocando ao lado dos princípios liberais da propriedade e da liberdade, os princípios do Estado Social, como o princípio da solidariedade.

Torres (2007, p. 16.) afirma que:

E nesta busca por uma sociedade livre, justa e solidária a Constituição Brasileira regula minuciosamente a matéria financeira, pois seu texto apresenta a criação do sistema tributário nacional, determina os limites ao poder de tributar, apresenta os princípios financeiros básicos, executa a partilha dos tributos e da arrecadação tributária e ainda disciplina a fiscalização e execução do orçamento público

A norma determina que o legislador ofereça aos cidadãos, condições para uma vida digna. E muitos dos direitos fundamentais são oferecidos através dos serviços públicos, e para isso, o Estado precisa de recursos para disponibilizá-los e a forma para arrecadar tais recursos é a cobrança de tributos. Mas, é claro que o recolhimento desses tributos devem respeitar os princípios constitucionais estabelecidos pelo constituinte, entre os quais estão os princípios da igualdade e da capacidade contributiva elencada neste trabalho.

CONCLUSÃO

Com o conhecimento adquirido pelo presente trabalho, conclui-se que, a capacidade contributiva é um princípio que permite e representa um critério para diferenciação quanto ao valor dos impostos pagos pelos cidadãos, sendo também um limite ao poder de tributar do Estado, pois, inexistindo capacidade contributiva não poderá o cidadão sofrer tributação, sob pena de estar o Estado impedindo a este o direito a uma vida digna ao retirar-lhe parcela do que é indispensável, conhecido como mínimo existencial. Em razão disso, considera-se que a capacidade contributiva inicia-se a partir do mínimo existencial e termina onde inicia a tributação com efeito de confisco.

Sob a perspectiva do sistema constitucional tributário nacional, os direitos fundamentais do contribuinte tem sua carga de valores, direitos e garantias do cidadão, que representam cláusulas pétreas, não podendo ser modificadas. Devendo o legislador observar os critérios e princípios estabelecidos na norma, que impõem o cidadão ao pagamento de tributos.

Portanto, é o legislador o destinatário do princípio da capacidade contributiva, cabendo a ele tornar eficaz este mandamento constitucional, para que assim, os direitos fundamentais garantidos aos cidadãos alcancem sua finalidade, conforme determina a Constituição Federal do Brasil.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais**. Tradução informal de Gilmar Ferreira Mendes. Palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, em 10.12.98.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Garantias individuais dos contribuintes e de terceiros**. Habeas Corpus nº 93050 RJ. Relator: Min. Celso de Melo, 10 de junho de 2008. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14720219/habeas-corporus-hc-93050-rj>> Acesso em: 10 jan 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. Ver., amp e atual. Até EC 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 2005.

CONTI, José Maurício. **Princípio Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p.15.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Pressupostos jurídicos do arbitramento: os princípios da capacidade econômica, da legalidade e da proibição do excesso**. In **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias Vol. 14. Capacidade Contributiva**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1989

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, B. R.. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.