



Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Mestrado em Direito Constitucional

**A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE
À LUZ DOS DIREITOS HUMANOS E
FUNDAMENTAIS**

MICAELA DOMINGUEZ DUTRA

BRASÍLIA - DF
2008



**Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Mestrado em Direito Constitucional**

**A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE
À LUZ DOS DIREITOS HUMANOS E
FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de mestre.

Orientador: Prof. Dr. Gilmar Ferreira Mendes

BRASÍLIA - DF
2008

Dutra, Micaela Dominguez.

A capacidade contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação. / Micaela Dominguez Dutra. – Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2008.

214f.

Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Mestrado Acadêmico em Direito, Área de Concentração “Constituição e Sociedade”, 2008.

1. Capacidade Contributiva 2. Direitos Humanos 3. Tributação 4. Direitos Fundamentais I. Título

CDD 341.3933

Catálogo na fonte. Bibliotecária: Vanessa Barbosa da Silva - CRB 1/2066

**Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Mestrado em Direito Constitucional**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE
À LUZ DOS DIREITOS HUMANOS E
FUNDAMENTAIS**

MICAELA DOMINGUEZ DUTRA

Orientador: Prof. Dr. Gilmar Ferreira Mendes, Sócio-Fundador do IDP

Banca Examinadora:

**Gilmar Ferreira Mendes
Integrante: Prof. Orientador**

**Liziane Angelotti Meira
Integrante: Prof. IDP**

**Antônio Augusto Brandão dos Aras
Integrante: Prof. UFBA**

Dedico este trabalho a minha mãe, Ana Cristina Cantinho Dominguez, ao meu pai, Jorge de Souza Dutra, e a minha irmã, Georgia Dominguez Dutra, que são a essência e o mote propulsor da minha vida. Muito obrigada por tudo!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!

Agradeço a conclusão do presente trabalho, primeiramente, ao meu orientador, Ministro Gilmar Ferreira Mendes, que apostou em mim desde a defesa de meu trabalho de pós-graduação, que me incentivou, ajudou - inclusive em um dos momentos mais tormentosos de minha vida -, e me iluminou com sua sabedoria ao longo desses dois profícuos anos de convívio, os quais jamais irei esquecer.

Agradeço, também, de forma especial ao Professor Paulo Gonet, que com seu conhecimento e gentileza, recebeu-me em seu grupo de estudos, em suas aulas, estimulou-me a seguir em frente com minhas idéias e meu trabalho, fazendo com que meu período em Brasília fosse mais agradável, além de muito produtivo.

Meu muito obrigada, também, ao Professor Inocêncio Mártires Coelho, que com sua filosofia mudou meu enfoque sobre o mundo e sobre a vida, as aulas foram inesquecíveis....

Aos professores Luiz Moreira, Marcos Valadão, Ivo Gicco, Marcelo Neves, Arnaldo Godoy, minha eterna dívida pelo conhecimento técnico e de vida passados, precioso tesouro, que, com o tempo, engrandece ainda mais aos meus olhos, bem como melhor se torna absorvido por mim. Foi uma convivência maravilhosa e que deixou enorme saudade!!!

Registro, outrossim, meu agradecimento à Christine Oliveira Peter da Silva pelo valioso apoio na revisão técnica da minha dissertação.

Não poderia deixar de agradecer a toda a equipe de apoio do IDP: Fernando, Gilberto Rios, Gabriel, que me aturaram ao longo desses dois anos, bem como, minha vítima predileta, Vanessa Barbosa, a quem devo todo o levantamento bibliográfico desse trabalho, bem como sua formatação e padronização.

E, por fim, não poderia deixar de registrar o meu agradecimento ao Hélio Siqueira e ao Daniel Hora do Paço, pela oportunidade de ter cursado esse excelente mestrado, pelo auxílio que me foi dado para que chegasse até o fim do curso, principalmente, por ter sido o fim dessa trajetória um dos momentos mais difíceis da minha vida, e pela confiança em mim depositada.

“Suposto, pois, que ou o sal não salgue ou a terra se não deixe salgar; que se há-de fazer a este sal e que se há-de fazer a esta terra?” Padre Antonio Vieira, em sermão proferido em S. Luís do Maranhão, três dias antes de se embarcar ocultamente para o Reino, *Vos estis sal terrae*. S. Mateus, V, 13.

RESUMO

A dissertação procura abordar o princípio da capacidade contributiva em todos os seus aspectos, analisando seu histórico, conteúdo, classificações, balizadores, índices, atributos, aplicabilidade, necessidade de sua observância por parte do Poder Legislativo e Judiciário, sua relação com a extrafiscalidade, com a evasão/elisão fiscal, sua localização em nossa Constituição, sua relevância no cenário nacional em razão de ser um direito e uma garantia fundamental de aplicação imediata; demonstrando que tal princípio é um elo entre os direitos fundamentais e a tributação, já que não há como garantir um sem a existência do outro, além do fato de poder ser o mencionado princípio considerado como um direito humano, respaldado na Declaração Universal dos Direitos Humanos, o qual pode ser invocado por qualquer um em qualquer lugar do globo com base na idéia de cidadania universal kantiana.

Palavras-chave: Tributação. Capacidade Contributiva. Análise do Princípio. Direito Fundamental. Direito Humano.

ABSTRACT

This book is about the principle of tax-paying ability, which focus in these points: historical, content, classifications, limits, rates, attributes, applicability, observation by Legislative and Judiciary Powers, the relationship between extrafiscality and tax-paying ability, the relationship among tax-paying ability and tax evasion/elision, your place in our Constitution, your importance in our system, your characterization like a connector link between the basic rights and the taxation, because one depends on the other, besides that the principle of tax-paying ability can be consider like a human right, which is guaranteed by the Universal Declaration of Human Rights, which is possible to be invoked by anyone in anywhere with an idea of universal citizenship of Kant.

Key words: Taxation. Tax-paying Ability. The Contents of Principle. Basic Rights. Human Rights.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: CONTORNOS MATERIAIS.....	13
1.1 Fundamentos axiológicos da Capacidade Contributiva: Justiça e Igualdade.....	13
1.1.1. <i>A Justiça.....</i>	13
1.1.2 <i>A Igualdade.....</i>	17
1.2 Diferenças entre a Capacidade Econômica, Contributiva e Financeira.....	21
1.3 Classificação da Capacidade Contributiva.....	24
1.3.1 <i>Capacidade Contributiva Objetiva (ou Absoluta) e Subjetiva (ou Relativa)...</i>	25
1.3.2 <i>Capacidade Contributiva Geral (ou Global) e Parcial.....</i>	28
1.3.3 <i>Capacidade Contributiva Própria ou em Representação.....</i>	29
1.4 Capacidade Contributiva como critério de Classificação dos Tributos.....	33
1.5 Índices de Capacidade Contributiva.....	34
1.5.1 <i>A Renda.....</i>	36
1.5.2 <i>O Patrimônio.....</i>	39
1.5.3 <i>O Consumo.....</i>	40
1.6 Atributos da Capacidade Contributiva.....	41
1.7 Técnicas de Tributação utilizadas para viabilizar a aplicação da Capacidade Contributiva.....	43
1.8 Caracterização da Capacidade Contributiva como Princípio.....	48
1.9 Histórico do Princípio da Capacidade Contributiva.....	53
1.10 O Conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva.....	62
1.11 A juridicidade do Princípio da Capacidade Contributiva.....	67
1.12 A natureza da norma acolhedora do Princípio da Capacidade Contributiva.....	70
1.13 O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição da República Federativa do Brasil, de 05/10/1988.....	74
2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: EFICÁCIA E APLICAÇÃO.....	80

2.1 A necessidade da Tributação e sua relação com o Princípio da Capacidade Contributiva	80
2.2 Introdução à análise da Eficácia e a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva	89
2.3 Limites à Tributação pelo Princípio da Capacidade Contributiva.....	91
2.3.1 O Mínimo Vital.....	91
2.3.2 O Confisco.....	97
2.4 Destinatário Legal do Princípio da Capacidade Contributiva.....	103
2.5 Aplicação do Princípio.....	105
2.5.1 Com relação aos Impostos.....	109
2.5.1.1 Quanto aos Impostos Reais e Pessoais.....	111
2.5.1.2 Quanto aos Impostos Diretos e Indiretos.....	113
2.5.2 Com relação às Taxas.....	114
2.5.3 Com relação às Contribuições de Melhoria.....	117
2.5.4 Com relação às Contribuições Parafiscais, a de Iluminação Pública e aos Empréstimos Compulsórios.....	119
2.6 Relação entre Tributação Extrafiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva.....	121
2.7 Evasão e Elisão Fiscais e o Princípio da Capacidade Contributiva.....	125
2.8 Capacidade Contributiva e Atividade Legislativa.....	128
2.9 Capacidade Contributiva e Atividade Judiciária.....	131
2.9.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade e A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.....	138
2.9.2 O Mandado de Segurança.....	138
2.9.3 O Mandado de Injunção.....	139
2.9.4 Vias Ordinárias.....	139
2.9.4.1 Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica.....	140
2.9.4.2 Ação Anulatória.....	140
2.9.4.3 Embargos do Devedor.....	140
3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS	141
3.1 Delimitação Conceitual de Direitos Humanos e Fundamentais.....	141

3.2 Conceito de Ser Humano.....	142
3.3 Perspectiva Histórica dos Direitos Humanos e Fundamentais e suas dimensões	146
3.4 Conceito e Contornos dos Direito Humanos.....	158
3.5 Conceito e Contornos dos Direitos Fundamentais.....	164
3.6 Breves Notas Acerca do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana	179
3.7 Direitos Fundamentais e Capacidade Contributiva.....	182
3.8 Direitos Humanos e Capacidade Contributiva.....	186
CONCLUSÃO	192
REFERÊNCIAS	197

INTRODUÇÃO

O Princípio da Capacidade Contributiva, que existe não apenas no direito, mas também na economia, acompanha o desenvolvimento da humanidade desde seus primórdios, e como tal vem sendo reinterpretado ao longo do tempo.

Considerado por Perez de Ayala como “uma exigência ética da Justiça”, é, sem dúvida, o grande mediador nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

Trata-se de um princípio dotado de grande carga axiológica, que tem por fundamento de validade o sobre-princípio da justiça e o princípio da igualdade, e que, apesar de ser extremamente útil e importante para nortear a tributação, vem sendo relegado ao oblívio em nosso país pelo Legislativo, Executivo, e às vezes, pelo Judiciário, todavia, este último ainda busca dar alguma efetividade à capacidade contributiva.

Tendo em vista que a tributação é primordial para assegurar os direitos fundamentais reconhecidos pelos Estados, sendo, modernamente, considerada um dever fundamental, e que, a maioria das receitas auferidas por eles para garantir tais direitos é obtida via tributação, é a capacidade contributiva do cidadão que vai balizar essa relação entre o custo do direito e a necessidade do Estado de garantir esse direito, sem que para tanto, prejudique o contribuinte em demasia. É a observância do mencionado princípio que garantirá o rótulo de justo e equânime a um sistema tributário.

O objeto do nosso estudo é o princípio da capacidade contributiva, o qual analisamos, prioritariamente, dentro do contexto nacional, sendo a menção a doutrina estrangeira - basicamente espanhola, italiana, alemã e argentina - pontual. Utilizamos também de diversas ementas extraídas de acórdãos prolatados por tribunais do país acerca de vários aspectos do princípio, para apresentar uma dimensão prática de sua aplicação no Brasil.

Procuramos estudar o mencionado princípio, buscando, em uma primeira parte, definir seu conteúdo, seus aspectos conceituais e sua configuração em nosso texto

constitucional, para, em um segundo momento, analisar os aspectos relacionais dele, atinentes a sua relação com a tributação, aos seus limites inferior e superior (mínimo existencial e confisco, respectivamente), destinatários, sua aplicação em relação aos tributos existentes em nosso sistema, sua relação com a extrafiscalidade, com a evasão e elisão fiscais e a necessidade de sua observância por parte do Legislativo e Judiciário. Sempre com a intenção de demonstrar que tal princípio pode ser melhor observado dentro do nosso sistema, já que dispõe de diversas estruturas que permitem uma caracterização mais exata do que seja a capacidade contributiva de cada cidadão.

Terminado o delineamento do princípio em seus aspectos materiais e relacionais, enfrentamos, de forma pontual, o conceito de direitos fundamentais, tendo como referencial teórico Robert Alexy, Ingo Wolfgang Sarlet e Gilmar Ferreira Mendes, antecedido pelo de direitos humanos - por terem profunda relação -, para demonstrar que o princípio em estudo pode ser considerado um direito fundamental e um direito humano, sendo que para esse segundo ponto, restringimo-nos a análise da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948, por ser ela um marco na internacionalização dos direitos humanos.

Ou seja, nosso objetivo primordial é demonstrar, por meio de uma análise acerca de um extenso levantamento bibliográfico, e de decisões tomadas prioritariamente pela Suprema Corte do país, que o mencionado princípio tem uma estrutura própria, determinada, que exige a sua efetiva observância na criação de um sistema tributário que procure atender aos critérios da justiça e igualdade, e que, dentro do nosso sistema constitucional, pode ser o mesmo considerado um direito fundamental, bem como, sob uma perspectiva filosófica pode, também, ser caracterizado como um direito humano, sendo respaldada tal assertiva na Declaração Universal de Direitos do Homem de 1948.

Se conseguirmos com o presente trabalho, despertar um debate mais profundo acerca do princípio da capacidade contributiva, e de sua observância em nosso sistema teremos atingido o nosso objetivo.

1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: CONTORNOS MATERIAIS

Como visto na introdução, o presente trabalho procura analisar, em profundidade, o princípio capacidade contributiva, e, para tal, iniciaremos nosso estudo pelos aspectos que compõem a noção de capacidade contributiva, que são: fundamentos axiológicos, diferenças entre capacidade contributiva, econômica e financeira, sua classificação, seus índices, atributos e técnicas de tributação usadas para aferi-la, para, posteriormente, analisarmos o enquadramento dela como princípio, sua juridicidade como princípio, a natureza da norma acolhedora do princípio, e como ela é tratada na nossa constituição.

1.1 FUNDAMENTOS AXIOLÓGICOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: JUSTIÇA E IGUALDADE

1.1.1. A JUSTIÇA

A justiça tem sido buscada pelo homem desde os seus primórdios. A raça humana é eminentemente social, e a vida em comunidade acaba levando sempre o indivíduo a estabelecer comparações entre a sua vida e a dos demais. Portanto, o conceito de justiça nasce sempre dentro de uma sociedade, e, antes de jurídico, será, inevitavelmente, social.

Normalmente se declara que o conceito de justiça está ligado diretamente aos valores culturais, religiosos e morais de uma dada sociedade, e, sem dúvida, esse conceito adquiriu diversos formatos ao longo da história da evolução humana. Contudo, por vivermos, atualmente, em um mundo globalizado e multicultural, pode-se dizer que paira, pelo menos em uma grande parte dele, um conceito mais uniforme sobre a justiça.

Não resta dúvida de que ao se falar em justiça inúmeras emoções afloram e o debate tende a ser dirigido de acordo com os interesses daquele que a pleiteia, mas,

por trás disto, há aquilo que se pode chamar de “senso comum de justiça”, que norteia nosso convívio social. Logo, “a necessidade de justiça ou propiciar o bem estar social é um dos elementos que constituem o tripé sobre o qual fundamenta-se o Estado Moderno e, mais modernamente, o Estado de Direito.”¹.

Marcelo Elias Sanches define muito bem o conceito de justiça, deixando fixado que: “Objetivamente, a Justiça é tida como ordenação da convivência humana com finalidade harmônica, estruturada em seus valores fundantes: igualdade, liberdade e fraternidade.”². Ressalte-se que, para o referido autor, a igualdade, a alteridade e a proporcionalidade são apontadas como elementos da justiça, que conferem a esta maior precisão e clareza.

Assim, expõe, o **supra** citado autor, suas idéias sobre a Justiça:

Penso que a Justiça não está em um plano abstrato tão elevado, de maneira que jamais será atingido pelo humano, mas sim bem próximo à realidade social, podendo ser concretizada pelo Homem, a longo prazo, após um extenso e seguro caminho de maturação racional, equilibrador de necessidades, interesses e impulsos humanos.³

Destarte, a Justiça nasce como um valor, mas com o passar do tempo acaba ganhando maior concretude e se transforma em um sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico de um dado Estado e é a origem de diversos princípios jurídicos.

Fernando Sainz Bujanda já se manifestou sobre os princípios que derivam do sobreprincípio da justiça, ao analisar o texto constitucional espanhol, expondo que:

[...] Asi, los principios formulados por el texto constitucional son los siguientes: el de generalidad, el de capacidad económica, el de igualdad, el de progresividad y el de no confiscatoriedad. Debe subrayarse que todos ellos son aspectos parciales de un único principio, el de justicia, proclamado por el texto constitucional y que, en el análisis particular de cada uno de ellos, han de

¹ SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 40, p. 75, jan. 1999.

² SANCHES, Marcelo Elias. A Teoria da Imposição Tributária e a Teoria da Justiça. *Revista dos Tribunais* : Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo, ano 6, n. 25, p. 118, out./dez. 1998.

³ SANCHES, Marcelo Elias. *Op. cit.*, p. 120.

tenerse presentes los restantes para su debida comprensión.⁴

Desde Platão, passando por Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino, Hobbes, Kant, Perelman, Kelsen, Larenz, muitos filósofos e juristas se dedicaram a estudar o conceito de justiça, produzindo fantásticos e profundos trabalhos, que pela falta de espaço, não serão objeto de nossa análise, já que o que se pretende neste subitem é apenas delinear os contornos da Justiça, que serão usados mais tarde na análise do princípio da capacidade contributiva. Contudo, deve-se abordar alguns pontos, ainda, antes de passarmos para o próximo subitem.

Aristóteles estabeleceu classes lógicas de justiça, dividindo-a em distributiva e reparadora, que são usadas até hoje na aplicação do referido princípio. A primeira analisa a distribuição dos bens materiais em determinada sociedade. Otfried Höffe informa que ela se utiliza de três critérios: “a cada cual lo mismo o cada cual según su valor como ser humano en general; a cada cual según su capacidad y rendimiento; a cada cual según sus necesidades.”⁵.

Já a justiça reparadora ou corretiva apenas faria mediação entre as pessoas, procurando reparar danos causados, restituindo as partes ao **status quo ante** e punindo a quem causou o prejuízo.

Confira-se a concepção de Aristóteles sobre o justo:

O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). E, como intermediário, deve encontrar-se entre certas coisas (as quais são respectivamente maiores e menores); como igual envolve pelo menos quatro termos, porquanto duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta.

E a mesma igualdade se obterá entre as pessoas e entre as coisas envolvidas; pois a mesma relação que existe entre as segundas (as coisas envolvidas) também existe entre as primeiras. Se não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é origem de disputas e queixas: ou quando iguais têm e recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes iguais. Isso, aliás, é evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas “de acordo com o mérito”; pois todos admitem que a distribuição justa deve concordar com o mérito num sentido qualquer, se bem que nem todos especificuem a mesma espécie de mérito, mas os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a riqueza (ou a nobreza de nascimento), e

⁴ Apud SILVA, Valclir Natalino da., *Op. cit.*, p. 74-75.

⁵ HÖFFE, Otfried. *Diccionario de Etica*. Barcelona: Crítica, 1994. p. 174.

os partidários da aristocracia com a excelência.⁶

Kelsen, em “O Problema da Justiça”, excluí a valoração do âmbito de análise da justiça, procurando descrever todos os possíveis valores dela, sem eleger um como melhor em relação aos demais. Apesar de ter se verificado que esta ótica meramente formal do direito não seria suficiente para focar o tema, entende-se que, “com o auxílio teórico de Kelsen, a coação normativa garante, paradoxalmente, a liberdade individual, sempre que esta seja produto da vontade de todos ou da maioria, por meio de um processo democrático.”⁷.

O sobreprincípio da justiça encontra-se positivado na maioria dos ordenamentos jurídicos modernos⁸, revelando-se, em nosso direito positivo, na Constituição da República Federativa do Brasil em seu art. 3º, incisos I, segunda figura, e IV.

Como nossa dissertação analisa o princípio da capacidade contributiva, reputado verdadeiro princípio tributário constitucional, vale, antes de passarmos ao estudo da igualdade, verificar como Roberto Wagner Lima Nogueira caracteriza a Justiça Tributária:

Para falarmos em Justiça Tributária numa sociedade democrática precisamos notar a presença de pelo menos duas características básicas: I – uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade, e II – cidadãos-contribuintes que em uma democracia constitucional pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegurados com equidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado. A garantia da oferta básica de tais bens materiais e imateriais passa inevitavelmente pela *intributabilidade do mínimo existencial*, e a ausência da oferta deste (sic) bens à camada pobre da população redundará na perda do sentido humano, na perda da dignidade no âmbito econômico, político, social e jurídico-fiscal.⁹

De todo o exposto, conclui-se que a justiça é um importante norte para a

⁶ Apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 53, p. 47, fev. 2000.

⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 63.

⁸ Dentre os principais citamos o da França, Espanha, Itália, Portugal.

⁹ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética Tributária e Cidadania Fiscal. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, n. 27, p. 26, set./out. 2002.

análise do princípio da capacidade contributiva, pois além de dar origem a este, fornece instrumentos úteis para trazer uma visão mais humana à técnica da tributação.

1.1.2 A IGUALDADE

A igualdade é um conceito através do qual o ser humano procura alcançar a verdadeira justiça. Derivada deste sobreprincípio, a isonomia é um ideal que sempre motivou o homem na estipulação de suas regras sociais.

Contudo, a interpretação que se deu a esse princípio evoluiu de acordo com as alterações sociais, culturais e políticas pelas quais passou a humanidade.

Não é novidade que os seres humanos são únicos, não podendo se encontrar em todo o mundo duas pessoas completamente iguais, sempre haverá diferenças. Por conseguinte, a idéia de igualdade inata é absolutamente teórica, sendo inalcançável na prática, o que foi percebido pelos homens desde a Era Clássica.

Pensadores como Platão, São Tomás de Aquino, Rosseau, Larenz, Kelsen, Bobbio, Harbermas, dentre outros, ao abordarem o tema, partiam, sempre, do pressuposto de que os homens são naturalmente desiguais entre si.

Portanto, a aplicação do referido princípio se dá a partir da identificação das efetivas diferenças existentes entre as pessoas, para que se possa chegar a uma solução adequada para a situação em que se encontram; tratando de forma igual as que estão em uma mesma posição, e de forma desigual as que se diferenciam por se alocarem em condições diversas.

Tal pensamento enunciado, já, por Aristóteles, foi rememorado e exposto de forma brilhante pelo nosso “Águia de Haia” – o eminente jurista Rui Barbosa – que em sua obra “Oração aos Moços” estipulou:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a iguais com desigualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que

vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.¹⁰

A igualdade como princípio de direito e garantia do homem surgiu pela primeira vez, conforme relato de Fernando A. Zilveti¹¹, na América do Norte, em uma lei cuja autoria foi atribuída ao Reverendo Nathaniel Ward of Ipswich, em 1641, que recebeu, tempos depois, a denominação de “Body of Liberties”. O referido autor, também, aponta que o primeiro projeto de declaração de direitos do homem foi apresentado em 20 de novembro de 1772, em Boston, por James Otis e Samuel Adams, e deu origem a “Declaration of Rights”, promulgada em 14 de outubro de 1784¹².

Foi elevada à categoria de princípio constitucional em 12 de junho de 1776, no “Bill of Rights” da Virgínia; todavia, Fernando Zilveti ressalta que nesta carta não se mencionava efetivamente que os homens eram iguais, o que ocorreu apenas com o advento da Constituição de Massachusetts, em 2 de março de 1780¹³. Em 26 de agosto de 1789, a França apresentou sua Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.¹⁴

Todos esses textos legais que dispuseram sobre o princípio da igualdade procuravam garantir às pessoas um tratamento semelhante na aplicação do Direito e na interferência do Estado em sua vida privada. Surge a partir daí, como sugere Gerson dos Santos Sicca:

[...] a tradicional distinção entre igualdade perante a lei e igualdade na lei, a primeira assumindo o aspecto formal da racionalização da atividade de subsunção das leis a todas as pessoas sem consideração de suas qualidades e a segunda acepção dirigida preponderantemente ao legislador, para que este não possa criar distinções entre cidadãos situados na mesma condição.¹⁵

José Afonso da Silva considera irrelevante a distinção entre igualdade perante a lei e igualdade na lei; o que é fundamental, para ele, é verificar que os destinatários

¹⁰ BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. São Paulo: Martin Claret, 2004. p. 39. (Coleção A Obra-Prima de Cada Autor)

¹¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 73-76.

¹² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 73-76.

¹³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 73-76.

¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 75-76.

¹⁵ SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 41, n. 164, p. 217, out./dez. 2004.

deste princípio são os aplicadores da lei e os legisladores.¹⁶

O princípio da igualdade teve diversas acepções, todavia, hoje, é aplicado com maior relevo no setor econômico. Francisco Campos ressaltou este ponto, esclarecendo que:

[...] O motivo que inspira a declaração nas Constituições modernas do direito à igualdade perante a lei é de outra ordem. Ele consiste na convicção de que um determinado regime econômico, precisamente o de que a livre concorrência constituiu a categoria lógica, ética e jurídica, não poderá subsistir a não ser se ao Estado se impõe o dever de não alterar, em caso algum, as condições da concorrência, a não ser que tais alterações sejam gerais ou se apliquem indiscriminadamente a todos os concorrentes.¹⁷

José Maurício Conti indica que a obediência ao princípio da igualdade se dá quando:

- a) adotarem as normas critérios de discriminação entre as pessoas;
- b) dever tal critério de discriminação adotado ter como fundamento um elemento valorado pela norma que resida em fatos;
- c) dever o fator de discriminação adotado guardar uma relação de pertinência lógica com a situação que deu origem ao fator de discriminação;
- d) dever tal fator de discriminação ter por finalidade reduzir as desigualdades existentes entre as pessoas;
- e) deverem os fatores de discriminação adotados estar de acordo com o estabelecido pela legislação.¹⁸

Desta forma, constata-se que o princípio da igualdade é aplicado através de uma discriminação, obtida por meio de um critério de comparação, todavia, para que tal diferenciação seja válida, para Gerson Sicca, é necessário que sejam observados os seguintes itens:

[...], 1) é de se reconhecer a liberdade de conformação conferida ao legislador ordinário; 2) o legislador, ao estabelecer a discriminação, pretende atingir determinada finalidade, que deve ser objeto de sindicabilidade perante as normas constitucionais; 3) deve ser indagada a legitimidade dos meios adotados para o legislador atingir a finalidade em causa; 4) o princípio da igualdade, assim como todos os princípios, pode ser compreendido em dupla

¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: RT, 1968. p. 167.

¹⁷ CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. p. 17. v. 2

¹⁸ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 26.

função, seja para evitar discriminações arbitrárias, seja para exigir a equiparação de pessoas em situações semelhantes.¹⁹

Destarte, segundo José Maurício Conti, para que o princípio da igualdade seja aplicado, devem-se estabelecer normas que verifiquem: a) a desigualdade relativa entre os indivíduos; b) a viabilidade na comparação entre os seres, segundo um determinado critério que os coloque em uma posição de igualdade; e c) o critério de comparação eleito deve estar explicitado na Constituição.²⁰

Nesse contexto, surge o princípio da capacidade contributiva, que, no Direito Tributário, afere o critério de igualdade ou desigualdade aplicado aos contribuintes.

Misabel de Abreu Machado Derzi conclui que: “A capacidade contributiva (considerada proporcional ou regressivamente) é um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade.”²¹.

Regina Helena Costa considera que a capacidade contributiva é um subprincípio do princípio da isonomia. E, segundo José Marcos Domingues de Oliveira, a igualdade se desdobra em diversas facetas no direito tributário, que são:

- a) Se todos são iguais perante a lei, **todos** devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) o critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, **assim**, pagarão **todos** os que tenham **riqueza**, localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) essa ‘riqueza’ só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);
- d) essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial

¹⁹ SICCA, Gerson dos Santos. *Op. cit.*, p. 221.

²⁰ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 27.

²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1991, p. 163.

de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação).²²

O princípio da isonomia encontra-se previsto na maioria das Cartas Constitucionais existentes no mundo²³. Na Constituição da República Federativa do Brasil está encartado, de forma genérica, no art. 5º, **caput**, e inciso I, e, de forma específica para a seara tributária, no art. 150, inciso II.

Constata-se, de todo o exposto, que o princípio da igualdade possui diversos subprincípios, dentre os quais está o da capacidade contributiva, que segundo Amílcar Falcão “representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia”²⁴.

Hugo de Brito Machado afirma que a capacidade contributiva seria um critério de valoração do princípio da isonomia, e um critério capaz de realizar, também, o princípio da justiça.²⁵

José Maurício Conti ao analisar a capacidade contributiva, deixa claro a forte influência valorativa que a justiça e a igualdade exercem na aplicação do princípio, confira-se:

[...] O princípio da capacidade contributiva estabelece como critério de justiça a ponderação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva.²⁶

1.2 DIFERENÇAS ENTRE A CAPACIDADE ECONÔMICA, CONTRIBUTIVA E FINANCEIRA

Em virtude da freqüência com que estes termos aparecem em diversas obras, e

²² Oliveira, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 13, destaques do autor.

²³ Dentre as principais citamos a da Espanha, Itália, Portugal, Alemanha, França, Estados Unidos da América.

²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 68.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 62.

²⁶ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 28.

a divergência doutrinária que se travou ante a interpretação das expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”, reputou-se necessário discorrer um pouco sobre estes conceitos.

A noção de capacidade econômica está mais voltada à ciência econômica e financeira, conforme relata José Maurício Conti, do que o conceito de capacidade contributiva, que está mais ligado à ciência jurídica.²⁷

Ives Gandra da Silva Martins entende que a capacidade contributiva é “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”²⁸. Enquanto a capacidade econômica é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.”²⁹ O **supra** citado autor elucida a diferenciação dos dois conceitos através do seguinte exemplo:

Um cidadão que usufrui renda ainda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, já um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem contributiva, pois ele tem rendimentos suficientes para suportar tributos, mas não há nenhuma relação jurídica que o vincule ao Fisco do país pelo qual transita. Assim, não tem capacidade contributiva neste país.³⁰

Regina Helena Costa³¹, ao distinguir as referidas expressões, explicita que um indivíduo pode ter capacidade econômica para adquirir bens necessários a sua sobrevivência, todavia, pode não ter capacidade contributiva, pois consome integralmente a sua renda com o mínimo vital – tal concepção também é adotada por Luigi F. Natoli³². Chega-se à conclusão de que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas não se confunde com ela.

Moschetti entende ser a capacidade econômica uma condição necessária para

²⁷ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 36.

²⁸ MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias: Resenha Tributária*. São Paulo, n. 14, p. 33 e seguintes, 1989.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. *Op. cit.*, p. 33 e seguintes.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. *Op. cit.*, p. 33 e seguintes.

³¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 34-36.

³² *Apud* Regina Helena Costa, *op. cit.*, 3ª ed., p. 34-35.

a existência de capacidade contributiva, que tem como elemento de qualificação a aptidão de realizar o interesse público, não se podendo vislumbrar a riqueza do indivíduo separada das exigências coletivas.³³ Contudo, de acordo com Hugo de Brito, caso esta teoria seja aceita, estar-se-ia fazendo tabula rasa do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que a expressão “interesse público” é de veras genérica, o que faria com que o Estado pudesse manipular o referido conceito, decidindo quando haveria ou não interesse público a justificar, por exemplo, a concessão de isenções.³⁴

Hugo de Brito salienta que, para Maffezzoni, a capacidade contributiva não pode ser identificada na pura e simples capacidade econômica do sujeito passivo. Reputa ser difícil conceituar capacidade econômica, já que é impreciso e vago o conceito de renda, ademais tal expressão não poderia ser mensurada apenas pela renda. Já a capacidade contributiva deve envolver fato indicativo do gozo de vantagens decorrentes dos serviços públicos.³⁵

Na crítica que faz à Maffezzoni, Hugo de Brito demonstra que tão complicado quanto definir capacidade econômica, é determinar o que seja o gozo de vantagens decorrentes da utilização dos serviços públicos. Ademais, alega que não seria justo focar a tributação como retribuição pelo uso dos serviços públicos, pois, normalmente, são utilizados em maior proporção pela parcela carente da população, que, obviamente, não teria condições de ter maior participação que os demais no custeio das despesas públicas³⁶.

Agostinho Toffoli Tavoraro³⁷ acrescenta às expressões já estudadas o conceito de capacidade financeira, que seria a disponibilidade para a liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratadas. Diante de tal caracterização, chega-se, facilmente, a conclusão que este conceito não tem nada que ver com os outros dois, já

³³ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova: Ed. CEDAM, 1973. p. 240.

³⁴ *Apud* Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. *Op. cit.*, p. 71.

³⁵ *Apud* Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. *Op. cit.*, p. 71-72.

³⁶ *Apud* Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. *Op. cit.*, p. 71-72.

³⁷ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Capacidade Contributiva*. *Capacidade Contributiva: Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, n. 14, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 196, 1989.

que a pessoa pode ter capacidade econômica, contributiva e não ter financeira, por faltar-lhe liquidez.

Zilveti deixa claro que a discussão existente na distinção entre os termos “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”, ainda que exista entre os italianos, é, para nós, desprovida de sentido, pois a primeira é sempre presumida em relação à segunda, e sem a qual a tributação não seria possível.³⁸

O ilustre doutrinador ressalta que a melhor interpretação para a questão é fornecida por Ferreira Filho que a considera como uma sinonímia. Lembra, inclusive, que o termo “capacidade econômica”, retirado de semelhante expressão existente na Constituição espanhola, é interpretado, naquele país, como sendo sinônimo de capacidade contributiva, pois não se faz diferenciação quanto aos termos.³⁹

Tanto Zilveti⁴⁰ quanto Leonetti⁴¹ entendem que as expressões devem ser reputadas como sinônimas, pois o constituinte ao se referir à capacidade econômica queria se reportar à condição do contribuinte de pagar tributos.

Discordamos da opinião de Hugo de Brito ao considerar que a Constituição Federal não se remete à capacidade contributiva e sim a econômica⁴². Entendemos, junto com Zilveti⁴³ e Leonetti⁴⁴, que não cabe, dentro do direito brasileiro, distinguir tais expressões, devendo ser as mesmas reputadas idênticas, já que é nítida, no espírito da Carta de 1988, a preocupação que o constituinte teve com a situação do contribuinte, a possibilidade dele arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado.

³⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 250.

³⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 251.

⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 251.

⁴¹ LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003, p. 53.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ªed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 81.

⁴³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 251.

⁴⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. *Op. cit.*, p. 53.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Torna-se fundamental esclarecer quais são as classificações atribuídas à capacidade contributiva, pois elas auxiliam o leitor a compreender as divergências doutrinárias que envolvem o princípio, dentre elas a relativa à aplicabilidade dele só aos impostos ou a todos os tributos.

Elencamos os três tipos de classificação que são mais invocados pela doutrina em geral:

1.3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA (OU ABSOLUTA) E SUBJETIVA (OU RELATIVA)

Sem dúvida, esta é a classificação mais adotada pela doutrina. Destaque-se lição de José Marcos Domingues de Oliveira sobre o tema:

[...] a capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo.

No primeiro caso, a capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).⁴⁵

Marçal Justen Filho esclarece que a capacidade contributiva absoluta se refere à hipótese de incidência, já a relativa se liga ao mandamento normativo.⁴⁶

Regina Helena Costa ensina que:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam

⁴⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 57.

⁴⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, n. 14, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 357-395, 1989.

reveladores de alguma riqueza.⁴⁷

No que tange ao aspecto subjetivo, entende a renomada jurista que, por ser utilizado como critério de graduação de impostos, atua como limite da tributação, preservando o “mínimo existencial” e impedindo que a progressividade leve ao confisco ou ao cerceamento de outros direitos constitucionais⁴⁸.

Gisele Lemke faz um ótimo relato de quais doutrinadores aceitam apenas a capacidade contributiva absoluta e quais adotam, também, a concepção relativista.⁴⁹ Informa que Eduardo D. Botelho só aceita o aspecto objetivo, pois, para ele, o juiz só poderia anular norma tributária quando esta não tiver qualquer fato-signo presuntivo de riqueza. Já João Caio Goulart Penteado aceita tanto a capacidade absoluta, quanto a relativa, todavia, de forma limitada quanto a este segundo aspecto, pois permite a invocação do princípio quando o fato tributável não é econômico, quando a tributação não respeita o mínimo vital, ou quando aniquila a riqueza.

Comenta Gisele que Alfredo Augusto Becker tem entendimento semelhante ao de João Caio Goulart Penteado, pois compreende que o juiz pode declarar a inconstitucionalidade de norma que institua tributo com fundamento em fato que não seja signo presuntivo de riqueza. Contudo, o renomado autor considera que o juiz não pode deixar de aplicar a norma ao constatar que, em um caso concreto, não atende ao princípio da capacidade contributiva.⁵⁰

Ressalta Gisele que Marçal Justen Filho dá ênfase especial ao aspecto objetivo do princípio, salientando que é fundamental para caracterizar uma norma como tributária. Não aceita o aspecto relativo dele por entender que tal aferição invadiria a esfera política.⁵¹

Antes de se indicar os doutrinadores que admitem de forma plena a existência do aspecto subjetivo da capacidade contributiva, vale invocar distinção feita por Gisele Lemke entre capacidade contributiva relativa abstrata ou concreta. Na abstrata, a

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, 3ª ed., p. 28.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 28-31.

⁴⁹ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 42.

⁵⁰ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 42.

⁵¹ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 42.

gradação do imposto é feita de acordo com uma média, obtida através de padronizações. Na concreta, os critérios estabelecidos permitem que o tributo seja individualizado para cada contribuinte, extraindo-se, daí, a sua capacidade contributiva real.⁵²

Sabe-se que Sacha Calmon⁵³ considera que a capacidade contributiva deve ser real, coadunando com esta idéia temos Regina Helena Costa⁵⁴ e José Marcos Domingues de Oliveira⁵⁵.

Entende-se, de forma majoritária⁵⁶, que a capacidade contributiva deve ser vista tanto do lado objetivo, quanto do subjetivo, pois segundo Gisele:

Não se pode deduzir que o indivíduo tenha capacidade de contribuir para o financiamento das despesas públicas simplesmente por constar da hipótese de incidência fato-signo presuntivo de riqueza. Pode haver somente capacidade econômica.⁵⁷

Agora, a partir do momento que coadunamos com a corrente majoritária⁵⁸, aceitando tanto o aspecto objetivo, como o subjetivo da capacidade contributiva, cabe perquirir, dentro do aspecto subjetivo se deve prevalecer o enfoque abstrato, ou concreto, conforme distinção anteriormente feita.

Gisele alega que tal questão tem difícil solução, pois se de um lado se tem o princípio da capacidade contributiva, que como corolário da igualdade, vai requerer que a capacidade aferida seja a real, de outro, tem-se a praticabilidade da tributação, que, na definição de Misabel, é um princípio constitucional implícito e representa o conjunto de normas e técnicas usado para permitir a execução e aplicação das leis.⁵⁹

⁵² LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 42.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 84.

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 86.

⁵⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 61.

⁵⁶ Defendem esse entendimento, dentre outros: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Sacha Calmon Navarro Coelho, Gisele Lemke, Fernando Aurélio Zilveti.

⁵⁷ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 43.

⁵⁸ Ilustram essa corrente, dentre outros: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Sacha Calmon Navarro Coelho, Gisele Lemke, Fernando Aurélio Zilveti.

⁵⁹ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 44.

Zilveti ensina que o objetivo da praticabilidade é dar efetividade à norma, de modo que a capacidade contributiva seja respeitada, apesar da “massificação ou da criação de meios que simplifiquem os elementos da obrigação tributária.”⁶⁰. Entende que essa forma de coadunar a praticabilidade com a capacidade contributiva é permitir que seja estabelecida pela lei uma presunção⁶¹ relativa de capacidade contributiva, de modo que o cidadão prejudicado possa comprovar que não se enquadra na referida presunção.⁶²

Gisele Lemke tem o mesmo entendimento que Zilveti, o que se afere do seguinte trecho retirado de sua obra, já várias vezes citada ao longo da presente dissertação:

[...] o princípio da capacidade contributiva não implica na consideração da capacidade contributiva concreta de cada contribuinte, mas apenas no que se chamou de capacidade contributiva subjetiva abstrata, a não ser em hipóteses excepcionálíssimas. Vale dizer, é perfeitamente aceitável o uso de presunções e de padronizações para a composição da hipótese de incidência tributária, desde que sejam razoáveis.⁶³

1.3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA GERAL (OU GLOBAL) E PARCIAL

É possível aferir a capacidade contributiva global, quando se leva em consideração o total de tributos pagos por uma pessoa, relacionando-os com toda a sua riqueza. Já a parcial se limita a focar cada tributo de modo isolado, comparando-o com a riqueza a que se refere.

Gisele traz a lição de João Caio Goulart Penteado, segundo o qual o princípio pode ser violado não só no aspecto parcial, mas também no global, quando a carga tributária total existente em um sistema seja excessiva⁶⁴. Alcides Jorge, também, aceita

⁶⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 320.

⁶¹ Concordamos com Maria Rita Ferragut que, em sua obra *Presunções no Direito Tributário* (p. 176), defende que as presunções não violam o princípio da capacidade contributiva, pois o fato-signo presuntivo de riqueza ocorreu, a sua comprovação é que se deu por meios indiciários. E expande tal conclusão para o caso de presunção ou arbitramento de base de cálculo, nas hipóteses em que os critérios utilizados para tal revelem capacidade contributiva.

⁶² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 320.

⁶³ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 45.

⁶⁴ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 45.

ambos os aspectos **supra** mencionados⁶⁵.

Já Maria de Fátima Ribeiro e Hamilton Dias de Sousa entendem, segundo Gisele, que cada gravame deve ser observado de forma isolada, sem levar em consideração os demais tributos. Sendo esta, também, a opinião de Ângela Maria da Motta Pacheco e Alfredo Augusto Becker⁶⁶.

Por conseguinte, unimo-nos a Gisele Lemke⁶⁷, entendendo que a capacidade contributiva deve ser vista, **a priori**, de forma parcial, aferindo-se sua manifestação em relação a cada tipo de tributo. Todavia, em casos excepcionais, seria possível verificar a compatibilidade do sistema tributário com a riqueza global do contribuinte que ele pretende atingir.

1.3.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PRÓPRIA OU EM REPRESENTAÇÃO

A capacidade contributiva própria refere-se ao contribuinte, às suas condições individuais de pagar aquele tributo. Já a em representação é a do chefe de família, por exemplo, que abrange toda a família.

Quanto a este segundo aspecto, vale destacar, com Misabel de Abreu Machado Derzi, que a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 226, consagra como base da sociedade a família⁶⁸, e informa que esta deve ter proteção especial do Estado. Declara a referida autora que em países desenvolvidos⁶⁹, o princípio da proteção da família é pauta de discussão dentro do próprio direito tributário, e, na Alemanha, por exemplo, tem status de princípio fundamental constitucional tributário,

⁶⁵ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *RDT* 55, p. 297-302.

⁶⁶ LEMKE, Gisele. *Op.cit.*, p. 45.

⁶⁷ LEMKE, Gisele. *Op.cit.*, p. 45.

⁶⁸ Prioritariamente a constituída pelo matrimônio, todavia, para fins de proteção do Estado, há equiparação desta com o companheirismo (união estável) e com as unidades compostas apenas por um dos pais e seus descendentes. (arts. 226, §§ 3º e 4º, da CRFB). Contudo, pertinente é a crítica feita por Misabel Derzi de que a Constituição brasileira em vigor desconsiderou, para fins de proteção do Estado, outros tipos de família, como as comandadas por arrimos de família, como uma pessoa solteira e ascendentes ou irmãos ou mais colaterais, que, também, deveriam gozar desta proteção.

⁶⁹ Nos Estados Unidos e na Europa, a proteção da família tem espaço reservado na discussão do direito tributário, Misabel informa que as legislações da Espanha, de Portugal e da Inglaterra, dentre outras, foram modificadas, na década de 80, para adaptar o direito tributário a este princípio.

como o possuem a legalidade e a irretroatividade; contudo, no Brasil, infelizmente, tal fato não se verifica.⁷⁰ Em Portugal, há uma Lei Geral Tributária que, além de reconhecer em seu art. 4º, o princípio da capacidade contributiva, em seu art. 6º, aborda especificamente a questão atinente a tributação e a situação familiar:

Determinando que a tributação directa tem em conta: a necessidade da pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem dos rendimentos e bens necessários a uma existência digna; a situação patrimonial incluindo os legítimos encargos do agregado familiar; a doença, a velhice e outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.⁷¹

Aponta Misabel que:

A decisão mais antiga, que abordou a questão da tributação conjunta dos cônjuges, foi prolatada pela Corte Constitucional norte-americana, cujo trabalho altamente construtivo é mundialmente reconhecido. Deu-se em 1930, no caso *Poe X Seaborn*, 282 US, 101. (Cf. Michael J. Graetz, *Federal Income Taxation Principles and Policies*, 2nd, ed., Westbur, New York, The Foundation Press, Inc., 1988, pp. 516-525).⁷²

Nesse julgamento ficou estabelecido que a esposa pagaria imposto sobre a metade da renda comum do casal, não importando que haja uma única fonte produtora; tal vantagem, inicialmente, era gozada somente pelos casais unidos pelo laço matrimonial e que residissem juntos. Em 1948, o Congresso americano estendeu este benefício da “divisão de renda” (conhecido como **splitting**) a todos os pares unidos pelo matrimônio, o que autorizou os mesmos a passarem a preencher uma declaração conjunta e a pagar “duas vezes o imposto que um indivíduo solteiro pagaria se percebesse metade da renda total deles”⁷³. Não resta dúvida de que tal legislação favoreceu aos casais, mas colocou os solteiros em grande desvantagem, o que veio a

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 758.

⁷¹ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 112.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 764.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 764.

ser modificado pelo Congresso em 1969, que atribuiu alíquotas especiais aos solteiros, mas penalizou os casados que auferirem rendas iguais⁷⁴.

A referida autora indica, ainda, como marco decisivo para a concepção da proteção da família na seara tributária, decisão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfG), de 1957, onde foi considerada inconstitucional a declaração obrigatória em conjunto dos cônjuges, como se se tratasse de rendimentos de uma só pessoa, isto porque ela submetia a uma alíquota progressiva mais elevada a renda unificada dos cônjuges, que se quedavam prejudicados em relação aos solteiros. O Tribunal indicou o **splitting**, vigente nos EUA, como uma solução que se encontrava conforme a Constituição. Tal técnica foi posteriormente adotada pelo legislador alemão e se encontra em vigor até hoje.⁷⁵

Esclarece, Misabel Derzi, que se seguiu à declaração de inconstitucionalidade alemã, a prolatada pela Corte Constitucional italiana, em 15/07/1976, sendo que tal decisão:

[...] teve origem em seis processos oriundos de Roma, Voghera, Livorno, Milão, Arona e Florença, todos com objetos substancialmente idênticos. Estando em vias de se extinguir o prazo previsto em 1975 para a declaração anual de rendas, esposos, casados em regime de separação de bens, diante da recusa de suas mulheres em fornecer os dados e elementos necessários, ajuizaram uma ação com base no art. 700 do Código de Processo Civil, a fim de obter uma solução para o caso. Em sua defesa, as esposas invocaram a inconstitucionalidade da lei do imposto de renda.

Nos fundamentos de sua decisão, o Tribunal italiano reconheceu que a exigência da tributação conjunta oferece um tratamento discriminatório contra os núcleos familiares legitimados em favor de uniões livres e das famílias de fato. [...]

Assim, segundo o Tribunal italiano, é inconstitucional que a) na determinação da renda total para o imposto sejam imputadas ao marido, enquanto sujeito passivo, as rendas da mulher de forma cumulativa às próprias; b) a mulher casada não seja considerada sujeito passivo no imposto de renda; c) seja única a declaração de renda das pessoas casadas.⁷⁶

Misabel Derzi invoca, ainda, um precedente do Tribunal Constitucional espanhol

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 764.

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 764.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 766-767.

que, no mesmo sentido dos demais mencionados, entendeu

[...] a capacidade econômica, considerando a pessoa física como único ponto válido de referência de dito princípio no imposto sobre a renda e sem que tal capacidade resulte modificada pelo matrimônio. Nas sentenças de 10.11.1988 e 20.02.1989, o Tribunal espanhol defendeu o princípio da neutralidade frente ao matrimônio, negando o aumento de capacidade econômica pelo fato de se pertencer ao grupo familiar, assim como também considerou discriminatório o regime tributário até então aplicável aos contribuintes casados, que estavam obrigados à declaração conjunta de renda, em favor daqueles outros que não o são.⁷⁷

Importante salientar, nos termos do que foi fixado por Misabel Derzi, que, nos dias atuais, há, pelo menos, três tipos de sistema de tributação da renda da pessoa natural:

- o primeiro e mais elementar considera individualmente cada membro familiar e calcula a renda (rendimentos deduzidos dos encargos) de cada pessoa, ignorando a unidade familiar como titular de capacidade contributiva própria. É um sistema muito difundido atualmente, encontrando variantes em diversos países (Inglaterra, Brasil, Itália, Espanha, Canadá, Alemanha etc.) pois alguns poucos ignoram o fato do casamento, mas outros – a maioria dentre os países industrializados – concedem isenções próprias, que contemplam a situação das pessoas casadas com encargos ou solteiras, que, não obstante, sejam arrimo de família (Inglaterra, Holanda etc.);
- o segundo é uma variação da tributação independente, pois, embora considere as pessoas individualmente, faz derivar do estado civil e de certo modelo de casamento e de família, uma série de conseqüências, impondo para isso alíquotas (reais, não-nominais) mais ou menos suaves (EEUU);
- o terceiro considera a família como comunidade de ganhos e consumo e tributa em conjunto, sem entretanto admitir qualquer prejuízo em relação aos solteiros, utilizando-se a técnica *splitting* restrita aos cônjuges, em caráter compulsório (Portugal) ou facultativo (Alemanha) ou *splitting* total, também chamado de *quociente familiar* (França).⁷⁸

Atente-se que a maioria dos países mescla estes sistemas, adotando formas mistas.

Entendemos, junto com Misabel Derzi, que o modelo mais adequado para a tributação da família é o alemão, pois permite uma tributação conjunta, com *splitting*,

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 767.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 769.

bem como viabiliza a declaração em separado, e, desta forma, preserva a liberdade individual e o direito ao segredo profissional da mulher casada, valoriza a comunhão de vida e respeita a capacidade contributiva.⁷⁹

Concluimos o item com a seguinte observação feita por Misabel de Abreu Machado Derzi:

Em resumo, 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.⁸⁰

1.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Apresentamos as classificações acerca da capacidade contributiva, e, achamos por bem, apresentar também, a presente classificação, criada por José Marcos Domingues de Oliveira⁸¹, onde ele procura classificar os tributos, levando em consideração a capacidade contributiva, o que o motiva a dividir os tributos em duas categorias: a dos fundados na capacidade contributiva – caso dos impostos e contribuições de melhoria, cujos fatos geradores sofrem influência do princípio desde a tipificação. Gradua-se em função da capacidade contributiva, apresentando alíquotas diferenciadas: seletividade do IPI, progressividade do Imposto de Renda, etc; e, a dos

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 779.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 780.

⁸¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 113-115.

tributos graduados pela capacidade contributiva: caso das taxas. Seus fatos geradores não se consubstanciam em situação reveladora de capacidade contributiva, tendo como hipótese de incidência, um fato da administração pública, sofrendo incidência do princípio somente na quantificação da obrigação.

No que tange a discussão acerca da possibilidade de aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos, remetemos o leitor ao capítulo 2, onde tal ponto será enfrentado.

1.5 ÍNDICES DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sabe-se que a obrigação tributária principal, de maior relevância, é a de pagar tributos. Para Grizziotti⁸², como já foi dito, a capacidade contributiva seria a causa da obrigação tributária principal. Entretanto, definir causa é algo deveras complexo, o que nos leva a lição de Hugo de Brito Machado, que melhor elucida tal problemática:

[...] se como causa da obrigação tributária se entende aquilo que é necessário ao seu surgimento, à sua existência, não há como se possa sustentar que a capacidade contributiva é causa da obrigação tributária. Realmente, do ponto de vista jurídico, essa obrigação, como de resto todo e qualquer efeito jurídico, tem como causa uma lei (hipótese de incidência) e um fato (fato tributável). A lei é a causa mediata. A ocorrência do fato nela descrito, vale dizer, do fato tributável, é causa imediata.⁸³

Do exposto, concluí-se que a capacidade contributiva não é causa da obrigação tributária, pois esta tem na lei sua causa mediata, e no fato tributável a imediata, sendo este o fato gerador da obrigação tributária sobre o qual Amílcar Falcão teceu a seguinte lição lapidar:

O fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar. Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a configurar-se como verdadeira e autêntica expressão econômica [...].

[...] é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é

⁸² *Apud* Hugo de Brito Machado, *op. cit.*, “Princípios”, p. 63.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, “Princípios”, p. 63.

óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.⁸⁴

Segundo Sainz de Bujanda, o princípio da capacidade contributiva seria o fundamento ou pressuposto do fato gerador da obrigação tributária: “[...] um fato gerador só estará justificado, do ponto de vista constitucional, se, como tal, aparecer configurado pela norma tributária como índice, direto ou indireto de capacidade econômica”.⁸⁵

Alfredo Augusto Becker aponta que:

[...] a praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu, e cada vez mais induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou capital.⁸⁶

Regina Helena Costa acrescenta que:

Certo é que o direito cria suas próprias realidades; porém o substrato econômico da capacidade contributiva exige que se atente às formulações pré-legislativas da Ciência das Finanças, ao invés do recurso puro e simples às ficções jurídicas. Desse modo o legislador poderá adotar, na sua integralidade, o conceito econômico-financeiro; poderá não proporcionar um conceito expresso de conteúdo determinado; como, ainda, poderá ocorrer que o conceito econômico-financeiro seja acolhido parcialmente ou deformado por uma ficção jurídica, no conceito legal.⁸⁷

Zilveti relata que, historicamente, cinco índices de tributação foram e continuam a ser usados até hoje pelo homem, para distribuir, de forma equânime, o ônus do custeio do aparelho estatal, são eles:

a) classe – tributação dividida por classes de pessoas; b) patrimônio – tributação incidente sobre as posses do indivíduo; c) despesa – pela despesa individual era calculada sua parcela de imposto, com a intenção medieval de incluir na

⁸⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 137-138.

⁸⁵ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p. 64.

⁸⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 459-461.

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 27.

tributação o clero e a nobreza; d) produto – critério de gravar a produção com o tributo, que não leva em consideração, necessariamente, o custo de produção; e, e) renda – critério que melhor atende o princípio da igualdade na tributação, porém exige da Administração meios sofisticados de apuração dessa expressão de riqueza.⁸⁸

Vamos adotar os critérios mais apontados pela doutrina como índices de capacidade contributiva, utilizados para a instituição de impostos, que são: a renda, o patrimônio e o consumo. Sainz de Bujanda ensina que a doutrina diferencia os índices em indiretos: circulação e consumo de riquezas; e em diretos: posse de bens ou percepção de rendas⁸⁹. Esta distinção não tem muita relevância já que a capacidade contributiva não pode ser mensurada por índices singulares, mas, plurais, pois são diversos os fatos indicadores de riquezas.

1.5.1 A RENDA

Para Zilveti este é considerado o melhor índice aferidor da capacidade contributiva⁹⁰.

Na verdade, o índice não é a renda em sua globalidade, e, sim, a renda líquida; inclusive, para Tipke, é o princípio da renda líquida para pagar tributos, o verdadeiro fundamento do direito tributário⁹¹.

Entende-se que, no conceito de renda, estão englobados os ganhos de capital, as doações e as heranças. De acordo com Zilveti, para existir renda é necessário: “fonte permanente ou eventual, no caso de ganhos de capital, o decurso do tempo para aquisição; o caráter periódico ou regular e a aplicação da atividade do titular na gestão da renda.”⁹².

Por conseguinte, verifica-se, ser a renda, um conceito abrangente, que inclui

⁸⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 292.

⁸⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 196.

⁹⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 295.

⁹¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33-34.

⁹² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 296.

todas as fontes por meio das quais o indivíduo adquire renda e o modo pelo qual dela se utiliza.

Ressalta Zilveti que, para a pessoa jurídica, o conceito de renda líquida estaria em conformidade com a capacidade contributiva, “quando respeitada a produção essencial para a sobrevivência da empresa”⁹³. Portanto, os gastos para a manutenção da fonte produtora estariam imunes à tributação.

Já no que tange a pessoa física, a tributação da renda disponível é o resultado da subtração do que gastou com o que ganhou o contribuinte em determinado período.

No direito brasileiro, temos um conceito legal de renda, previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual inclui como fato gerador do imposto de renda, tanto a renda estrito senso, quanto os proventos, ambos englobando, de forma lata, a conceituação que pode ser dada à renda. Assim, dispõe o referido artigo:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. [...]

Faz-se necessário, no momento, esclarecer o que seja disponibilidade econômica ou jurídica, e para tal nos valem de lição de Brandão Machado⁹⁴ que entende que “disponibilidade econômica” foi uma expressão infeliz utilizada pelo legislador, isto porque não existe direito que possa ser disponível economicamente e não juridicamente. Para este doutrinador, segundo Fernando Aurélio Zilveti, “a renda é um direito e como tal sempre será jurídico seu acréscimo, disponível imediatamente após sua percepção de forma concreta, separada do patrimônio original.”⁹⁵

⁹³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 298.

⁹⁴ MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MACHADO, Brandão (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo, 1994. p. 114.

⁹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. O Princípio da Realização da Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 313-314.

Quanto à renda, portanto, defende-se a adoção do princípio da realização da renda⁹⁶, para aferir o momento da incidência dos tributos que adotam o auferimento de renda como hipótese de incidência. Segundo Zilveti,

O conteúdo do princípio da realização da renda é a identificação, antes de impor ao contribuinte a obrigação de pagar o imposto, da renda efetivamente realizada. Assim, na legislação do imposto de renda, a apuração do lucro deve conter o mandamento para os integrantes da relação jurídico-tributária, para que seja apurada a renda efetivamente realizada do contribuinte. Esse princípio está presente na tributação da pessoa física e jurídica, porém, na tributação da pessoa física sua aplicação é mais imperativa.⁹⁷

Há quem entenda, como Ulrich Döring⁹⁸, que o princípio da realização da renda permitiria ao contribuinte decidir o momento da tributação, contudo, apesar da crítica ter sua veracidade, concordamos com Zilveti quando expõe que este princípio permite a captação da verdadeira capacidade contributiva, ademais “funciona com (sic) uma garantia do contribuinte, na operação de atos que visem apurar o rendimento tributável, direito que o legislador não pode dispor.”⁹⁹.

Compete informar, ademais, que o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar sobre a realização da renda, o que se pode extrair da leitura da ementa do seguinte julgado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE: ACIONISTAS DE SOCIEDADE ANÔNIMA E SÓCIOS QUOTISTAS (SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA). ARTIGO 35 DA LEI N.º 7.713, DE 22.12.1988)

No julgamento do RE n.º 172.058, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o art. 35 da Lei n.º 7.713, de 22.12.1988, no ponto em que obrigou o acionista a recolher o imposto de renda na fonte sobre o Lucro

⁹⁶ Importante autor que desenvolveu este conceito foi Edwin R. Seligman, que defende que para haver renda, não é suficiente o incremento no capital, deve haver a separação, de modo que a renda seja efetivamente a realizada. Tal doutrina influenciou a Suprema Corte Americana no julgamento do caso Eisner X Macomber, onde se entendeu que não era devido imposto de renda no recebimento de ações, como dividendos. A decisão deixou claro que o recebimento de ações se deu em relação a todos os acionistas, não havendo benefício de um só. Tal conceito, também não passou despercebido aos alemães, como ressalta Zilveti, pois é usado nas técnicas contábeis de escrituração fiscal e de criação dos balanços contábeis.

⁹⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. *Op. cit.*, p. 314.

⁹⁸ *Apud* Fernando Aurélio Zilveti. O princípio da realização da renda. *Op. cit.*, p. 314.

⁹⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. *Op. cit.*, p. 321.

líquido apurado na data do encerramento do período-base.

É que, nas sociedades anônimas, a distribuição dos lucros líquidos depende principalmente da manifestação da Assembléia Geral, não se configurando ela, pura e simplesmente, com o encerramento do período-base.

Decidiu, mais, o Plenário, na mesma assentada, que cumpre aos Juizes e Tribunais, das instâncias ordinárias, quando se tratar de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a verificação, em cada caso, sobre se o contrato social prevê a disponibilidade imediata, pelo sócio-quotista, do lucro líquido apurado na data de encerramento do período-base, pois só em tal hipótese será possível conciliar-se, quanto a essa espécie de sócio, o disposto no art. 146, III, "a", da Constituição Federal, no artigo 43 do Código Tributário Nacional e no art. 35 da Lei n.º 7.713, de 22.12.1988.

Observado esse precedente, o RE, no caso, é conhecido, apenas em parte, e, nessa parte, provido, para que o Tribunal de origem, quanto as sociedades por quotas, levando em conta essas premissas firmadas em Plenário do STF e os elementos dos autos, julgue a apelação, nesse ponto, como de direito, ficando o acórdão mantido no mais, ou seja, quanto às sociedades anônimas.¹⁰⁰

Contudo, constatou-se que este índice não seria suficiente para medir a capacidade contributiva, pois pode haver alguém que detenha a mesma renda que outro, mas não o mesmo patrimônio.

1.5.2 O PATRIMÔNIO

Conceituado, genericamente, como sendo o conjunto de bens materiais acumulados por uma pessoa ao longo da vida, é, também, considerado um ótimo índice de capacidade contributiva.

Veio para complementar o critério da renda, mas como àquele, também, mostrou-se insuficiente, pois há quem alegue que alguém pode ter muitos bens e não ter renda, o que obrigaria a esse indivíduo a se desfazer dos bens para pagar tributos. Todavia, tal premissa não é verdadeira, pois se a pessoa possui um grande patrimônio, obviamente, tem capacidade contributiva, o que ela pode não ter é capacidade financeira, que, conforme já mencionamos, é conceito diverso daquele, vide item 1.2.

Hugo de Brito Machado explicita que a tributação graduada em função do

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 177301. Relator Ministro SYDNEY SANCHES. *Diário da Justiça* de 25.10.96. No mesmo sentido Recurso Extraordinário nº 172058. Relator Ministro SYDNEY SANCHES. *Diário da Justiça* de 25.10.96.

patrimônio é uma interessante forma de promover o desenvolvimento econômico, como desestímulo a propriedade improdutivo¹⁰¹.

Neste ponto, vale invocar a lição de Zelmo Denari, que retira qualquer dúvida acerca da existência de capacidade contributiva de indivíduo que tem um grande patrimônio, mas não dispõe de renda:

Partindo do suposto que o princípio da capacidade contributiva se propõe tão somente assegurar o “mínimo vital” necessário à subsistência do contribuinte, parece-nos que o postulado não pode ser invocado para aliviar a carga impositiva incidente sobre o patrimônio da velhinha de Copacabana¹⁰², máxime se supormos idêntico tratamento tributário dispensado aos demais condôminos do edifício. Do contrário, estaria violado o princípio da isonomia tributária. Desgraçadamente, portanto, e do ponto de vista estritamente tributário, a velhinha deve providenciar sua mudança. Porém, sem pressa!¹⁰³

Tipke entende que o imposto sobre o patrimônio deve incidir sobre a renda que este patrimônio produz, pois, de outra forma, quando utilizado em países em desenvolvimento, acaba gerando desestímulo a poupança e estimula a evasão de divisas¹⁰⁴.

Pelo exposto, tem-se claro que tal índice, como a renda, não é suficiente para mensurar a capacidade contributiva total dos indivíduos, razão pela qual faz-se necessária a utilização de outro índice, que é o consumo.

1.5.3 O CONSUMO

Tem sido considerado um excelente índice de capacidade contributiva, sendo um concorrente da renda pessoal; inclusive, para Kaldor, citado por Hugo de Brito, é

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, “Princípios”, p. 87.

¹⁰² Trata-se de um caso real em que uma velhinha viúva, que morava em um luxuoso e confortável apartamento em Copacabana, à beira-mar, não tinha renda elevada, compatível com o luxuoso lugar onde vivia, pois os soldos que seu marido recebia se tornaram defasados após seu falecimento.

¹⁰³ DENARI, Zelmo. Cidadania e Tributação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 10, p. 44-53, jul. 1996.

¹⁰⁴ TIPKE, Klaus. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, coord. por SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. São Paulo, 1998, p. 66.

reputado melhor índice que a renda.¹⁰⁵

Serve para a cobrança de impostos progressivos, de acordo com lição de Hugo de Brito Machado.¹⁰⁶

Há, como favoráveis para a utilização de tal índice, os seguintes argumentos: 1) dizem que é melhor verificar os gastos realizados pelo cidadão, pois se entende que o consumo é um ato individualista, que deve ser punido pela tributação; e 2) a tributação da renda pode ser considerada bi-tributação, pois se tributa o consumo e a poupança de quem auferiu renda, que, mais tarde, ao ser utilizada será objeto de nova tributação.

De todo o exposto, pode-se concluir que, na situação dos impostos, deve-se levar em consideração estes índices de mensuração da capacidade contributiva, de modo a tornar o sistema tributário mais justo, vislumbrando-se, sempre, que este objetivo só será alcançado com a aplicação conjunta destes índices, já que, conforme demonstrado, nenhum deles é suficiente para abranger as diversas manifestações de capacidade contributiva de um indivíduo; o que põe por terra a tese que defende a criação de imposto único, já que este não poderia abranger todos os índices de capacidade contributiva elencados, violando, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva.

1.6 ATRIBUTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Segundo Moschetti, a capacidade contributiva deve ser atual e efetiva. Confira lição do mestre sobre este ponto:

No conceito de capacidade contributiva deve ser ainda valorizada a referência a uma aptidão efetiva e não meramente fictícia, na determinação tanto do pressuposto, como do método de lançamento e do sistema de recolhimento. O problema põe-se, em primeiro lugar, para as presunções legais. Na nossa opinião são ilegítimas todas as presunções absolutas, quando não se pode considerar efetiva uma capacidade que não seja de alguma maneira perceptível e determinável; as presunções relativas são, pelo contrário, legítimas, desde que observadas duas condições: se corresponderem a critério de legitimidade e admitem – entre limites suficientemente amplos – prova contrária. Aqui se salienta, também, a orientação da Corte Constitucional, que de um lado aceita

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, “Princípios”, p. 87.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, “Princípios”, p. 75.

em princípio o requisito da efetividade e, do outro, não distingue presunção absoluta e relativa. Quanto às provas legais, são legítimas se não são a tal ponto restritivas, de modo a impedir a determinação da real capacidade contributiva. É preciso, portanto, distinguir as provas – legais que operam como meros limites – daquelas que operam como absolutos impedimentos de prova.¹⁰⁷

Por conseguinte, para o referido autor¹⁰⁸, só as presunções relativas se coadunam com o referido princípio, pois, deve-se, sempre, procurar a efetiva capacidade do contribuinte. Ademais, retira do atributo da atualidade, o princípio da irretroatividade, de modo que na incidência da tributação, não se leve em consideração capacidade contributiva passada ou futura, devendo-se verificar a existente no momento de incidência da norma.

Gisele Lemke lembra¹⁰⁹, ainda, que o referido autor defende o princípio da tributação líquida, através do qual todas as despesas de produção devem ser deduzidas da receita bruta, sendo o resultado desta operação passível de tributação.

Conforme expõe Enrico de Mita, que segue a mesma linha de Moschetti, o princípio em análise exige que o pressuposto do tributo tenha caráter econômico, que a base de cálculo tenha relação com a hipótese de incidência, e que deve estar expressa, de forma clara, a manifestação da capacidade contributiva sobre a qual incide cada tributo.¹¹⁰

Aristides Horácio M. Corti acrescenta o atributo da realidade, aos anteriormente apontados. Considera que decorre do princípio da proporcionalidade, que teria origem no da isonomia.¹¹¹

Verifica-se que estes atributos são observados pela jurisprudência brasileira, citaremos, abaixo, algumas ementas de arestos, onde tal aplicação é inquestionável:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. NEGÓCIO REALIZADO A PRAZO. TRIBUTO INDEVIDO.

Somente haverá lucro auferido, para efeito de tributação, quando houver

¹⁰⁷ *Apud* Regina Helena Costa. *Op. cit.*, 2ª ed, p. 83-84.

¹⁰⁸ *Apud* Regina Helena Costa. *Op. cit.*, 2ª ed, p. 83-84.

¹⁰⁹ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 47.

¹¹⁰ *Apud* Gisele Lemke, *op. cit.*, p. 47.

¹¹¹ *Apud* Gisele Lemke, *op. cit.*, p. 47.

pagamento do preço. Na participação societária negociada a prazo, não se configurando o fato gerador do imposto de renda, não existe capacidade contributiva, a legitimar a cobrança pelo fisco, do tributo.¹¹²

TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. LEI 7.713/88 (ARTS. 3., PAR. 22, PAR. ÚNICO).

1. O imposto incidente sobre “renda e proventos de qualquer natureza” alcança a “disponibilidade nova”, fato inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela diminuição patrimonial (propriedade), reparando ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Na desapropriação não ocorre a transferência de propriedade por qualquer forma de negócio jurídico amoldado ao direito privado e não se configura o aumento de capacidade contributiva. O imposto de renda não incide sobre o valor indenizatório.

2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso improvido.¹¹³

Desta forma, conclui-se que a capacidade contributiva deve ser real, efetiva e atual, não havendo espaço para presunções absolutas, irretroatividades da norma de incidência, nem impedimentos legais à aferição da real condição do contribuinte de demonstrar sua possibilidade de contribuir ou não para o Estado.

1.7 TÉCNICAS DE TRIBUTAÇÃO UTILIZADAS PARA VIABILIZAR A APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Apontaremos quatro técnicas de tributação, que são as mais usadas nos sistemas tributários modernos, para viabilizar a efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva, são elas: a seletividade, a proporcionalidade, a progressividade, e a pessoalidade.

Muitos doutrinadores reputam que estas técnicas sejam subprincípios da capacidade contributiva, todavia, entendemos, pela classificação entre princípios e regras veiculada no item 1.8 da presente dissertação, que estes conceitos não contêm a abstração necessária para caracterizá-los como princípios. Na realidade, estão mais

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 191352/PR, 2ª turma, unânime, STJ. Relator Ministro Hélio Mosimann. *Diário da Justiça*, de 01.02.1999, p. 175.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 118534/RS, 1ª turma, unânime, STJ. Relator Ministro Milton Luiz Pereira. *Diário da Justiça*, de 19.12.1997, p. 67455.

próximos do conceito de regras, por serem aplicados segundo a máxima do “all or nothing”, pois não há meia seletividade, proporcionalidade parcial; ou estas técnicas são aplicadas ou não são.

É exatamente por isso que enquadrámos estes conceitos como técnicas de tributação, ou seja, regras usadas pelo legislador instituidor do tributo, de modo a que possa atender a capacidade contributiva da melhor forma.

A Seletividade é uma técnica muito utilizada nos impostos ditos indiretos. A tributação aumenta à medida que a essencialidade do produto reduz. Procura isentar os bens reputados de primeira necessidade, onerando produtos mais supérfluos, cujo consumo, geralmente, é feito por quem tem maior capacidade contributiva. De acordo com Hugo de Brito Machado, “É seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevadas para certos produtos, e muito baixa, mesmo zero, para outros produtos.”¹¹⁴ A CRFB determina que tal técnica seja utilizada no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em seu art. 153, § 3º, inciso I; indica a possibilidade de uso dela para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), em seu art. 155, § 2º, inciso III; permite seu uso para o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), em seu art. 156, § 1º, inciso II; e para a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, em seu art. 177, § 4º, inciso I, alínea “a”.

A Proporcionalidade é caracterizada pela estipulação de um percentual que recai sobre a base de cálculo, independente da grandeza numérica que esta assuma, ou seja, a base aumenta, mas o percentual continua o mesmo. Para Maurício Conti não é o melhor meio de aferição da capacidade contributiva.¹¹⁵ “É o padrão clássico para efetivação da capacidade contributiva concebido por Adam Smith a partir da teoria do benefício, segundo o qual se presume que as pessoas se beneficiam das atividades estatais na proporção de suas riquezas.”¹¹⁶ Rawls entende que esta técnica deve ser utilizada nos tributos com finalidades essencialmente fiscais, que incidam diretamente

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, “Princípios”, p. 76.

¹¹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 72.

¹¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 478.

sobre as despesas ou rendas, em sociedades onde haja um grande respeito aos princípios da justiça como equidade¹¹⁷.

A Progressividade é, para José Maurício Conti¹¹⁸, o melhor meio de aferir a capacidade contributiva nos impostos diretos, pois à medida que a base de cálculo aumenta, eleva-se a alíquota. Todavia, Tipke e Zilveti entendem que a progressividade é um falso meio de aplicação da justiça à tributação, pois os mais ricos vão encontrar meios de se elidir do pagamento, recaindo a tributação sobre quem não dispõe destes recursos; ademais, não foi comprovada a efetividade deste método.¹¹⁹ Contudo, Hugo de Brito Machado¹²⁰ entende que tal método, aplicado de forma racional, pode se traduzir em uma forma mais eficaz de se atingir a igualdade material através da tributação, cumprindo, assim, com o postulado da justiça, já que personaliza o tributo.

Rawls entende que este tipo de técnica deve ser adotada nos sistemas tributários de países onde haja maiores desigualdades sociais¹²¹. Ricardo Lodi ensina que “numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da capacidade contributiva, baseando-se na justiça social.”¹²²

Luciano Amaro entende que a progressividade é um “refinamento” do princípio da capacidade contributiva.¹²³ Já Pedro Herrera Molina postula que a progressividade dá conteúdo ao princípio da capacidade contributiva, já que deriva da igualdade e solidariedade.¹²⁴

A CRFB faz menção expressa a utilização desta técnica de tributação quanto ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), em seu art. 153, § 2º, inciso I; ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), em seu art. 153, § 4º, inciso I; ao Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), em seu art. 156, § 1º, inciso I, e 182, § 4º, inciso II.

¹¹⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 307.

¹¹⁸ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 93.

¹¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 176.

¹²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, “Princípios”, p. 87.

¹²¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 307.

¹²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 479.

¹²³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 140.

¹²⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 479.

Sobre este tipo de técnica de tributação, vale ressaltar a posição do Supremo Tribunal Federal, que entende, de forma reiterada, que a progressividade só pode ser adotada quando prevista na norma constitucional. Ademais, defende que a progressividade não pode ser usada como método de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais¹²⁵, pois o princípio em estudo só seria aplicável aos impostos pessoais¹²⁶. Colacionamos, abaixo, alguns arestos que confirmam esta orientação da Corte Suprema:

IPTU. PROGRESSIVIDADE.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.
- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico)
- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.
- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3. do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte. ¹²⁷

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU: PROGRESSIVIDADE.

I. – No sistema da CF/88, art. 156, § 1º, sem a EC 29/2000, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153.771/MG, Relator o Ministro Moreira Alves, vencido o Ministro Carlos Velloso, decidiu pela impossibilidade de qualquer progressividade, em se tratando do IPTU, que não atenda exclusivamente o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da C.F.

II. – R.E. provido. Agravo desprovido.¹²⁸

¹²⁵ Impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência é indiferente ao sujeito passivo.

¹²⁶ Impostos pessoais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração aspectos relativos ao sujeito passivo da obrigação tributária.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 153771/MG, relator para acórdão Ministro Moreira Alves. *Diário da Justiça*, de 05.09.97.

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 394010/RS, segunda turma, unânime, STF. Relator Ministro Carlos Velloso. *Diário da Justiça*, de 28.10.2004, p. 47.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS – ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., ART. 156, II, § 2º. LEI N.º 11.154, DE 30.12.91, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, SP.

I. – Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II. – R.E. conhecido e provido.¹²⁹

Entendemos que a escolha da melhor técnica para a tributação envolve não apenas conhecimentos jurídicos, mas também de ordem econômica – já que o princípio da capacidade contributiva nasce no contexto da necessidade de se tributar os cidadãos e que a escolha do sistema tributário pelo Estado afeta, de forma substancial, como essa capacidade será atingida, o que pode ser bom ou péssimo, sendo tal ponto demonstrado no item 2.1 do próximo capítulo, ao qual remetemos o leitor -, não havendo, por conseguinte, uma fórmula matemática que possa nos indicar qual é a melhor técnica em qualquer situação. A posição de Ricardo Lodi acerca do tema é coerente, pois em uma sociedade como a brasileira, onde as desigualdades sociais são gritantes, a melhor técnica de tributação para fazer valer o princípio da capacidade contributiva parece ser a progressividade, todavia, se esta for estipulada de forma desmedida, e dependendo do setor econômico que a tributação venha a atingir, pode gerar efeitos perversos, como desestímulo à atividade produtiva, fuga de recursos, o que acaba derrubando a idéia de que esse é o melhor critério a ser utilizado. Exatamente em razão disso, em completa honestidade intelectual, informamos não saber indicar uma técnica como a melhor, entendemos que isso não é possível, a escolha deve ser feita de acordo com o país, a economia adotada, a cultura existente, e o setor de atividade que se procura afetar com a tributação, o que demonstra a necessidade de, ao se estabelecer uma política fiscal, usar de um conhecimento interdisciplinar de forma a garantir um sistema tributário mais justo e eficiente.

Apenas a título de curiosidade, vale mencionar que, algumas vezes, a escolha desse tipo de técnica pode ser influenciada em razão de um novo contexto existente no cenário internacional, que acaba por intervir no âmbito interno dos países; por exemplo,

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 234105/SP, tribunal pleno, unânime, STF. Relator Ministro Carlos Velloso. *Diário da Justiça*, de 31.03.00, p. 61.

o Consenso de Washington, em 1989, elencou alguns pontos acerca das reformas econômicas que estavam a ocorrer na América Latina, e que passaram a ser de observância obrigatória por parte dos países que pleiteavam concessão de créditos perante as agências internacionais, como o FMI (Fundo Monetário Internacional), dentre as quais se encontrava a seguinte: “3. Reforma tributária que amplie a base sobre a qual incide a carga tributária, com maior peso nos impostos indiretos e menor progressividade nos impostos diretos.”

Por fim temos a Pessoalidade, que altera o foco da tributação para o contribuinte que vai ser por ela onerado. É muito usada na tributação sobre a renda, pois é uma forma de permitir a aferição da capacidade contributiva real, permitindo deduções por parte do contribuinte tributado.

Na CRFB é mencionada a utilização desta técnica no § 1º, do art. 145, dispositivo que enseja grandes controvérsias quanto a sua redação, que serão tratadas mais adiante, no item 1.13. Tal técnica é utilizada para os impostos pessoais, por óbvio; mas também o é para os reais, o que ocorre quando, por exemplo, é concedida isenção de IPTU para ex-combatentes ou aposentados que recebam até um determinado valor.

Vale mencionar, que no que tange ao imposto de renda esta técnica está longe de ser observada, pois os critérios para deduções, seja para pessoa física, seja para jurídica, encontram-se muito aquém do que o desejado. E, não há que se dizer que a permissão de efetivação de maiores deduções poderia inviabilizar a tributação ou ferir o princípio da praticabilidade já que, na legislação tributária dos Estados Unidos da América há ampla margem para a realização de deduções¹³⁰, o que implica na observância plena do princípio da capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que se arrecada, e se tem um controle tão efetivo que é capaz de, inclusive, detectar a ocorrência de crimes tributários, como sonegação fiscal¹³¹.

¹³⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: LEX, 2004, p. 118.

¹³¹ Recomendamos a leitura do livro *Direito Tributário nos Estados Unidos*, de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, que a partir da página 118 traz diversas hipóteses de dedução permitidas na legislação do imposto de renda americano, que demonstram como um sistema tributário pode ser mais justo, eficaz e estimular o desenvolvimento econômico, o que está longe de ocorrer com o sistema tributário nacional.

1.8 CARACTERIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO

O Direito é um sistema composto por normas jurídicas dotado de unidade e coerência. Estas normas são veiculadas através de princípios¹³² ou regras.

Os princípios, na concepção de Daniel Sarmento, são “as traves-mestras do sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre diferentes normas e servindo de balizamento para a interpretação e integração de todo o setor do ordenamento em que se radicam.”¹³³

Eros Roberto Grau define que o Direito é composto por três tipos de princípios¹³⁴, que são:

Princípios explícitos → retirados do texto da lei ou da Constituição;

Princípios implícitos → obtidos através da análise de um ou mais preceitos da lei, da Constituição, ou de um conjunto de textos normativos; e

Princípios gerais de direito → considerados, também, como implícitos, são retirados do direito pressuposto.

Os princípios comportam elevada carga axiológica, apesar de seu caráter deontológico¹³⁵, o que permitiu ao Paulo de Barros Carvalho distinguir dentro deles uma nova classificação: “Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras.”¹³⁶

Desta feita, pode-se concluir que os princípios que compõem o ordenamento jurídico seguem uma escala hierárquica “quer classifiquemos os mais importantes como sobreprincípios e os demais apenas como princípios, quer entendamos que os

¹³² A diferença entre valores e princípios reside no fato daqueles pertencerem a uma dimensão axiológica, enquanto estes pertencem a uma dimensão deontológica.

¹³³ SARMENTO, Daniel. *A Ponderação De Interesses Na Constituição Federal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 42.

¹³⁴ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica Na Constituição De 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 141.

¹³⁵ Possui como conceito deôntico fundamental o mandato ou o dever ser.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre Os Princípios Constitucionais Tributários. *Revista de Direito Tributário: Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, ano 15, n. 55, p. 150, jan./mar. 1991.

primeiros são princípios e os demais subprincípios.”¹³⁷

Tem-se claro que os princípios se destacam por sua generalidade e abstração. Ressalte-se que esta generalidade, segundo Jean Boulanger¹³⁸, refere-se ao fato do princípio comportar diversas aplicações.

Após os princípios¹³⁹, vêm às regras, que se distinguem daqueles por comportarem maior concretude e determinabilidade em sua aplicação.

Jean Boulanger aponta a característica da generalidade, também, para as regras, mas demonstra que esta se difere da verificada nos princípios, pois, em relação àquelas, é vista no sentido de ser a norma aplicada a um número indeterminado de atos ou fatos dentro daquele universo especificado por elas.¹⁴⁰

Robert Alexy ensina que os princípios são mandatos de otimização, e que por isso eles podem ser satisfeitos em diferentes graus, dependendo para tanto das possibilidades fáticas e jurídicas. Demonstra que o processo de solução para a colisão de princípios é a ponderação, que ambos compõem o mesmo fenômeno, sendo os princípios o aspecto normativo, e a ponderação o aspecto metodológico deste. Já as regras incidem sob a forma do tudo ou nada, são postulados definitivos, sendo sua forma de aplicação a subsunção.¹⁴¹ No conflito de regras, defende que deve ser escolhida uma, e tal escolha se fará por meio da aplicação de uma cláusula de exceção que elimina a outra; ou então, uma deve ser considerada inválida para que seja aplicada a outra, e, nesse segundo caso, devem ser utilizados os critérios temporal, da hierarquia ou da especialidade para nortear a determinação de uma regra como inválida para reger o caso sob análise. Portanto, o conflito de regras se resolve no âmbito da validade, enquanto o dos princípios é resolvido pelo peso, já que ao se ponderar, no caso concreto, os princípios em conflito, escolher-se-á aquele que terá maior peso para

¹³⁷ SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 40, p. 79, jan. 1999.

¹³⁸ *Apud* SARMENTO, Daniel. *Op. cit.*, p. 43.

Como há diferenças entre as concepções adotadas por Dworkin e Alexy acerca dos princípios e regras, insta ressaltar que adotamos a defendida por Alexy que entende que os princípios se referem não apenas aos direitos individuais, como pensa Dworkin, mas também, aos bens coletivos.

¹⁴⁰ *Apud* SARMENTO, Daniel. *Op. cit.*, p. 43-44.

¹⁴¹ 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., p. 11-12.

solucionar aquela questão específica, até porque não há relação de precedência entre os princípios de forma incondicional.

Alexy deixa claro que ao realizar a ponderação, o intérprete pode se utilizar do princípio da proporcionalidade para auxiliá-lo; entende, nesse ponto, que há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade, já que um influencia o outro de forma recíproca. Lembra que a máxima da proporcionalidade deve ser analisada nos termos das seguintes máximas parciais: 1- adequação, 2- necessidade e 3- proporcionalidade em sentido estrito. Inclusive, é interessante mencionar que segundo o Tribunal Constitucional Federal alemão, a máxima da proporcionalidade “resulta “en el fondo ya de la propia esencia de los derechos fundamentales.”¹⁴² Aponta que a lei de colisão reflete o caráter dos princípios como mandados de otimização, onde não há relação absoluta de precedência, referindo-se a ações e ou situações não quantificáveis.

Ainda em relação a esta questão de precedência entre princípios, faz-se fundamental elencar que, para Alexy, desse postulado não refoge o princípio da dignidade da pessoa humana, isto porque entende haver duas normas sobre dignidade da pessoa humana, sendo uma regra e a outra princípio. A relação de preferência do princípio da dignidade da pessoa humana em relação aos princípios opostos é decidida sobre o conteúdo da regra da dignidade da pessoa humana, por conseguinte, absoluto não é o princípio, mas sim a regra que, devido a sua abertura semântica, não precisa de uma limitação a respeito de nenhuma relação de preferência relevante.¹⁴³

Canaris alega que só as regras permitem a subsunção, justamente por terem a concretude que as distinguem dos princípios.¹⁴⁴

Considera-se importante trazer a escala hierárquica dos princípios e distingui-los das regras, pois, além de ser este o método utilizado ao longo da presente dissertação, procura-se romper com classificações, por vezes, atécnicas que consideram ser princípios verdadeiras regras. A respeito de tal ponto, vale transcrever

¹⁴² ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 112.

¹⁴³ ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 108.

¹⁴⁴ *Apud* SARMENTO, Daniel. *Op. cit.*, p. 43.

sábria observação feita por Daniel Sarmento:

[...] é interessante observar que a doutrina brasileira tem o hábito de rotular, como princípios, certas normas constitucionais que não desfrutam desta qualidade. Fala-se, por exemplo, em Princípio da Anterioridade Tributária, para aludir à regra inscrita no art. 150, III, b, da Lei Maior, que, obviamente, não possui o nível de fluidez e abstração inerente às normas principiológicas. Esse uso equivocado – que pode ser em parte debitado à preocupação da doutrina em acentuar a importância de certas regras constitucionais – contribui para que se instale penosa confusão conceitual entre princípios e regras.

Na verdade, o assim chamado “princípio” da anterioridade configura autêntica regra constitucional, que concretiza, na esfera tributária, o princípio da segurança jurídica (este sim, autêntico princípio). Como regra constitucional, a anterioridade não se sujeita a ponderações, incidindo, como salientado por Dworking, na forma do “tudo ou nada” (all or nothing).¹⁴⁵

Extrai-se do texto acima que nossa Constituição é composta por diversos princípios e regras que garantem o equilíbrio entre a segurança e a possibilidade constante de sua oxigenação.

Nas palavras de Sarmento, “os princípios constitucionais representam o fio-condutor da hermenêutica jurídica, dirigindo o trabalho do intérprete em consonância com os valores e interesses por eles abrangidos.”¹⁴⁶

Dentro dos princípios constitucionais, há os que tratam especificamente do Direito Tributário, e por isso são chamados de Princípios Constitucionais Tributários. Quanto a este aspecto, vale trazer a distinção feita pelo catedrático da Universidade de Salamanca – o Dr. Eusébio González García – entre princípios constitucionais tributários e princípios tributários constitucionalizados:

Principios constitucionales tributarios: son aquellos principios de todo el ordenamiento jurídico público que son también de aplicación al ámbito tributario. Los de legalidad, igualdad, seguridad jurídica son principios del ordenamiento jurídico público también aplicables al ámbito tributario, por eso son principios constitucionales; lo sustantivo es lo constitucional; lo adjetivo, lo tributario. No sucede así con otros principios, que son principios tributarios constitucionalizados: por ejemplo el principio de capacidad contributiva. Es un principio tributario que está constitucionalizado. No es lo mismo principios constitucionales tributarios que principios tributarios constitucionalizados. En un caso se pone el acento en lo sustantivo, en otro caso se pone acento en lo

¹⁴⁵ SARMENTO, Daniel. *Op. cit.*, p. 51.

¹⁴⁶ SARMENTO, Daniel. *Op. cit.*, p. 55.

adjetivo.¹⁴⁷

Dessarte, pode-se concluir que a capacidade contributiva, conceito que será analisado ao longo do presente trabalho, é um princípio, por conter generalidade, abstração e carga axiológica (tem por fundamentos axiológicos a justiça e a igualdade) que permitem sua aplicação e observância em diversos graus. Ademais, pode-se caracterizá-lo como um princípio tributário constitucionalizado, já que se trata de princípio específico do Direito Tributário, que, em nosso sistema, foi elevado a categoria de princípio constitucional por encontrar assento expresso no art. 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

Ora, em sendo possível enquadrar a capacidade contributiva na categoria de um princípio, fundamental se faz analisar, agora, seu histórico, conteúdo, juridicidade, a natureza da norma que o acolhe, bem como o tratamento constitucional dado a esse princípio.

1.9 HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, que tem como origem, como já explanado, a igualdade e a justiça, surge como forma de medir a vontade arrecadatória do Estado, evitando, assim, que este onerasse em demasia o contribuinte. Não é um princípio existente apenas no Direito, também é reconhecido na Economia, já que, ao limitar a tributação vai influenciar a economia dos sistemas que o adotam, o que será objeto de debate no item 2.1, ao qual remetemos o leitor.

Há registros de sua aplicação, em Atenas¹⁴⁸, na época de Sólon, em relação a um imposto que previa quatro categorias de contribuintes, sendo estas estabelecidas de acordo com o grau de riqueza de cada um.

Viveiros de Castro aponta, também, a existência de uma contribuição para o

¹⁴⁷ GARCIA, Eusébio González. *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, em particular la conferencia pronunciada el 18.8.1994, p.9.

¹⁴⁸ Sobre a antiguidade grega, a obra de Aristóteles: *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2000, é um verdadeiro marco.

custeio da marinha nacional, que era cobrada apenas daqueles que possuíam riqueza pessoal superior ou igual a dez “talentos”.¹⁴⁹ Para sua cobrança, de acordo com Edilson Pereira Nobre Júnior, era feito o registro da importância das prestações, estimadas em função das condições financeiras de cada um dos obrigados.¹⁵⁰

Zilveti ressalta que historiadores, a partir de escritos de Heródoto, puderam verificar a existência deste princípio, também, no Egito Antigo.¹⁵¹

Segundo Ana Neyle Olímpio Holanda¹⁵², em Roma, era comum a cobrança de impostos diretos, sob a forma de captações (**capitatio plebéia, capitatio humana**), que incidiam, sempre, sobre os gênios, contudo Servius Tullius implantou uma forma de captação que se baseava na fortuna de cada contribuinte, o que foi, posteriormente, revogado por Tarquínio. Havia um tributo chamado Soberbo, que, ao incidir, preocupava-se com as posses do contribuinte.

Vale ressaltar que, embora haja estes registros históricos que demonstram a tendência a uma graduação da tributação de acordo com a capacidade contributiva, na Antigüidade Clássica, não se pode dizer que tais registros representem estudos aprofundados sobre o tema, até porque não havia uma teoria desenvolvida acerca da própria tributação.

O período relativo à Idade Média é bem retratado pela seguinte passagem: “o costume antigo era que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com suas preces”¹⁵³. Ana Neyle¹⁵⁴ cita que tal máxima se quedou bem retratada na França, onde era cobrada a **taille**, que era uma espécie de imposto direto, que incidia sobre os bens e pessoas do povo, mas que isentava os nobres e o clero. Ressalta, também, a existência da **gabelle**, que era um tributo indireto cobrado sobre o

¹⁴⁹ *Tratado dos Impostos*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910, *apud* José M. D. Oliveira – *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 21.

¹⁵⁰ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2001. p. 18.

¹⁵¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 142.

¹⁵² HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, ano 7, n. 25, p. 17-30, jul./set., 1998.

¹⁵³ Resposta do Bispo de Sens ao apelo do Cardeal Richelieu para que o clero pagasse impostos. HUGON, Paul. *O imposto*. p. 65, *apud* José M. D. Oliveira – *Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 8.

¹⁵⁴ HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. *Op. Cit.*, p. 18.

sal, com alíquota de 50%, a corvéia, que era cobrada sobre a forma de prestação de serviços, trabalho ou alojamento e transporte de soldados, durante certos dias do ano, para o conserto de estradas; e, além disso, tinha-se a cobrança de pedágios, que oneravam o transporte de mercadorias dentro do país.

Na Inglaterra, em 15 de junho de 1215, foi assinada pelo rei João Sem-Terra a Magna Carta, que, além de ser o documento que trouxe à lume a noção do princípio da legalidade, por meio da conhecida expressão: “no taxation without representation”, também, veiculou, inserida em seu art. 12¹⁵⁵, disposição que determinava que as prestações coercitivas deveriam ser moderadamente fixadas.

Ainda neste período, temos como expoentes as figuras de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e de Santo Tomás de Aquino; na obra do primeiro, pode se constatar o gérmen da proporcionalidade¹⁵⁶; enquanto, a obra do segundo trouxe a noção de que cada um deveria pagar os tributos **secundum facultatem** ou **secundum proportionis**, distinguindo, a partir desta concepção, os tributos justos dos injustos.¹⁵⁷

Na Idade Moderna, em seu início, a locução “capacidade contributiva” já era usada na **Elizabethen poor law**¹⁵⁸, bem como na legislação tributária das colônias inglesas da América.

Também é possível encontrar menções ao princípio da capacidade contributiva nas obras de Maquiavel, principalmente quando trata da repartição das despesas públicas entre os cidadãos e analisa os prós e contras no acúmulo de bens móveis e

¹⁵⁵ Art. 12: No scutage nor aid shall be imposed in our kingdom, unless by the common council of our kingdom; excepting to redeem our person, to make our eldest son a knight, and once to marry our eldest daughter, and not for these, unless a reasonable aid shall be demanded. Texto retirado de <http://www.let.rug.nl/~usa/D/1400/magna.htm>, em 07/03/2008.

¹⁵⁶ “O terceiro requisito para a imposição do tributo é a proporção, à qual Suarez chama forma de tributo, de tal modo que os pobres não sejam obrigados a contribuir com tanto ou com mais que os ricos, como se deduz das Leis Romanas.” PACHECO, Frei Pantaleão Rodrigues. *Tratado da Justa Exação do Tributo*. Lisboa: Academia das Ciências, 1957, p. 82, *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. *Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 466.

¹⁵⁷ TABOADA, Carlos P. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.º 4, p. 126, 1978.

¹⁵⁸ CANNAN. *The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation*. 2nd ed. London, 1912. p. 22.

imóveis.¹⁵⁹

Nesse período histórico, o referido princípio se desenvolveu, ainda, dentro do conceito de ciência das finanças, e teve Adam Smith como um dos seus divulgadores¹⁶⁰. Para ele, a capacidade contributiva surge como manifestação do benefício que os contribuintes auferem das atividades estatais, confira-se:

I. É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado. [...] É na observação ou negligência dessa máxima que consiste a chamada igualdade ou desigualdade de impostos.¹⁶¹

Smith, também, traz em sua obra a noção de proporcionalidade na tributação, baseado na idéia, como se verifica do trecho acima, que os benefícios estatais são gozados pelos contribuintes na proporção de suas riquezas.

Zilveti aponta, a fl. 143, que:

Smith racionalizou a expressão *ability to pay*, indicando que essa capacidade poderia ser verificada na renda, mais precisamente em três formas de expressão da renda: a renda da terra; a renda do capital; e a renda decorrente do trabalho. Mais tarde Smith aprimorou seus conceitos. Passou a entender, então, que o dever do cidadão de contribuir para o sustento do Governo se dê na proporção de seus recursos, ou melhor, de suas receitas, de modo que ele mesmo goze da proteção do Estado.¹⁶²

Para Stuart Mill, a capacidade contributiva é justificada pela teoria do sacrifício igual e pela utilidade marginal do capital, que determinam que a riqueza passaria a ser menos útil ao seu titular à medida que aumenta, o que respalda a idéia de progressividade na tributação. Esta visão utilitarista influenciou alguns juristas adeptos à jurisprudência dos interesses a “identificar a capacidade contributiva como a causa do

¹⁵⁹ MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, n. 136, p. 334, out./dez., 1997.

¹⁶⁰ Muitos autores atribuem a Adam Smith a origem do princípio da capacidade contributiva, que teria sido elencado em sua obra *A Riqueza das Nações*, que veio a lume em 1776.

¹⁶¹ SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2.

¹⁶² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 143.

tributo”¹⁶³.

Montesquieu e Bentham defenderam que o imposto não poderia recair sobre pessoas de restrita capacidade econômica. Ademais, àquele postulou tese de que os governos poderiam cobrar tributos mais elevados à medida em que, proporcionalmente, aumentassem a liberdade dos súditos¹⁶⁴.

Tem como sua primeira manifestação explícita a Declaração de Direitos francesa, de 1789, que no art. 13 dispunha: “droit être également répartie entre lês citoyens en raison de leurs facultes.”¹⁶⁵

A primeira Constituição a acolher o princípio da capacidade contributiva, de forma explícita, foi a francesa, de 03/09/1791, que passou a influenciar diversas Constituições ao redor do mundo¹⁶⁶, como a da República Romana (1798), a da Espanha (1812), do Piemonte (1820), de Portugal (de 1822 e 1938) e na francesa de 1848.¹⁶⁷

Verificamos que, após esta longa trajetória da noção de capacidade contributiva, vários episódios políticos ocorreram, e tiveram por motivação a inobservância direta ou indireta deste princípio, como: “Boston Tea Party”¹⁶⁸, a Revolução Francesa¹⁶⁹ e a Inconfidência Mineira¹⁷⁰. E como consequência deste quadro histórico, cria-se a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, já mencionada, seguida pela Constituição francesa de 1791, dispondo que os impostos deveriam ser proporcionais às possibilidades econômicas de cada contribuinte¹⁷¹.

Segundo Zilveti, na Inglaterra, em 1803, foi desenvolvida a teoria de que a tributação deveria respeitar a capacidade contributiva, e, na Prússia, ainda no século

¹⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p. 466.

¹⁶⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 23.

¹⁶⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 144.

¹⁶⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 144.

¹⁶⁷ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Op. cit.*, p. 20.

¹⁶⁸ Revolta dos norte-americanos contra a tributação inglesa sobre as importações efetuadas pelas colônias, entre elas as de chá. Foi um importante precedente para a declaração de independência americana.

¹⁶⁹ Foi o movimento que mais divulgou os ideais liberais. Motivou-se pelo fato de, na sociedade estamentária da época, não haver espaço para a burguesia, que, apesar de ter capital, e mais força econômica, não tinha participação política expressiva. Sustentava, com seu capital, o clero e a nobreza, que cometiam gastos extravagantes. Teve como marco principal a Tomada da Bastilha.

¹⁷⁰ Foi motivada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, que promovia as “derramas” fiscais.

¹⁷¹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 16.

XIX, também se passou a adotar o referido conceito¹⁷².

Com o fim do liberalismo, que defendia a idéia de um Estado mínimo, surge a noção do Estado Social, que deveria intervir para suprir as necessidades sociais emergentes. O tributo passa a ter, além de seu aspecto fiscal, um caráter nitidamente extrafiscal, objetivando fins sociais. E a imposição fiscal, que antes se limitava a uma base financeira, agora, passa a ser atribuída de acordo com a capacidade de contribuição de cada um, o que demonstra que o princípio da capacidade contributiva se torna um critério a ser usado com o fim de tornar a tributação mais justa.

Segundo Ricardo Lodi, a preponderância da visão econômica sobre o Direito acabou por influenciar, em demasia, os tributaristas alemães do século XX, como Enno Becker e Albert Hensel, “que, a partir de uma visão causalista de capacidade contributiva, criaram a teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada pelo Código Tributário Alemão de 1919.”¹⁷³

Informa, ainda, Ricardo Lodi que:

[...] Embora baseada teoricamente na justiça e na capacidade contributiva, a doutrina da consideração econômica do fato gerador, que ignorava a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte para atingir os fins econômicos almejados, acabou – num ambiente político em que o Estado precisava arrecadar cada vez mais para fazer frente às suas novas obrigações como provedor das necessidades sociais – por desqualificar o fim almejado pela norma, confundindo-o com a necessidade de angariar mais recursos.¹⁷⁴

Isso se deu por ter passado, o Estado, a assumir obrigações sociais típicas, transfigurando-se em Estado Social. Todavia, vale frisar que tal teoria entrou em declínio, na Alemanha, a partir de 1955, momento em que houve uma retomada do formalismo do método sistemático¹⁷⁵.

Crê-se que a idéia de capacidade contributiva, como teoria coerente, teria surgido na Ciência das Finanças clássica do século XIX e que a introdução dela como objeto de estudo do direito se deveu ao trabalho do professor Benvenuto Griziotti, em

¹⁷² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 144.

¹⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 467.

¹⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 467.

¹⁷⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 467.

1929, e da Escola de Pavia¹⁷⁶, que desenvolveram “a interpretação teleológica por meio da visão funcionalista”¹⁷⁷.

Ricardo Lodi destaca que:

Deve-se a Griziotti o desenvolvimento da tese da causa do imposto, a partir na noção de causa utilizada por Ranelletti. Segundo Griziotti, a causa jurídica do imposto se traduziria no fornecimento de serviços e bens capazes de dar satisfação às necessidades públicas. No entanto, seu seguidor, Dino Jarach, desenvolveu a tese segundo a qual a causa jurídica do imposto seria, antes de tudo, a capacidade contributiva. Desta forma, em obra posterior, Griziotti reviu sua posição e passou a entender, como Jarach, ser a capacidade contributiva, de fato, a causa do imposto, embora a considerando como causa específica, ao lado de uma causa geral (as prestações estatais).¹⁷⁸

Mario Pugliese, outro membro da Escola de Pavia, entendia, como Griziotti, que a capacidade contributiva seria a causa específica do imposto, todavia, diferentemente desse, compreendia que o imposto possuía uma causa geral mais ampla: a prestação de benefícios estatais.¹⁷⁹

O radicalismo da Escola de Pavia levou ao afastamento da legalidade, como ressalta Ricardo Lodi¹⁸⁰, para que fosse buscada a manifestação de riqueza ou capacidade contributiva; chegando ao ponto de Ezio Vanoni entender que, por meio de atividade hermenêutica, seria possível a cobrança de tributo.

Todavia, tal corrente de pensamento sofreu severa crítica elaborada por A. D. Giannini¹⁸¹, que entendia que a causa jurídica do imposto era a lei, e, não, a capacidade contributiva; que para ele seria uma mera causa pré-jurídica. Ricardo Lodi aponta como adeptos desta corrente: Blumenstein, na Suíça; Giuliani Fonrouge, na Argentina; Rubens Gomes de Sousa, e Alfredo Augusto Becker, no Brasil.¹⁸²

Apesar da crítica de Giannini, a corrente de pensamento que defendia a caracterização da capacidade contributiva como causa jurídica do imposto, segundo

¹⁷⁶ Que teve como expoentes, além de Griziotti, os seguintes juristas: Dino Jarach, Ezio Vanoni, Mario Pugliese.

¹⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. Cit.*, p. 467.

¹⁷⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 467-468.

¹⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 468.

¹⁸⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 468.

¹⁸¹ *Apud* Ricardo Lodi Ribeiro. *Op. cit.*, p. 468.

¹⁸² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 468.

Ricardo Lodi, ganhou muitos adeptos, como, por exemplo: Ottmar Buhler, na Alemanha; Louis Trobatas, na França, e Aliomar Baleeiro, no Brasil.¹⁸³

Contudo, Ricardo Lodi ressalta que:

[...] a aceitação das doutrinas causalistas baseadas na jurisprudência dos interesses no Brasil, nunca foi integral. Embora a teoria da consideração econômica do fato gerador tenha tido em Amílcar Falcão um seguidor, e a tese causalista da capacidade contributiva tenha encontrado apoio em Aliomar Baleeiro, tais idéias nunca penetraram em nosso país com a radicalidade verificada nos ordenamentos de seus precursores.¹⁸⁴

Apesar do princípio da capacidade contributiva ter entrado em crise no período de retomada positivista, quando os impostos voltaram a ser justificados com base na legalidade ou na vontade do dirigente, e ele passar a ser visto como mera vedação à arbitrariedade¹⁸⁵, voltou à cena com as Constituições da Itália (1947), da Espanha (1978) e com as reformas tributárias realizadas nos Estados Unidos da América, na Inglaterra e na Alemanha.

Emilio Giardina, em 1961, na obra “Le Basi Teoriche del Principio della Capacita Contributiva”, procura trazer aplicação prática ao art. 53 da Constituição italiana, que consagra o princípio da capacidade contributiva, demonstrando que o mesmo deveria servir como um balizador da discricionariedade legislativa, afastando tributos confiscatórios e que atingissem a renda mínima, além de respaldar a existência de tributos progressivos¹⁸⁶.

Este foi um marco, como apontado por Ricardo Lodi, pois a partir daí diversos autores publicaram trabalhos procurando dar mais efetividade ao princípio, tais como: Manzoni (1965), Maffezoni (1970) e Francesco Moschetti (1973).¹⁸⁷

Ricardo Lodi afirma que a reabilitação desse princípio se deu nas décadas de 1980 e 1990, sendo tal feito constatado não só na jurisprudência dos tribunais

¹⁸³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 469.

¹⁸⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 469.

¹⁸⁵ No Tribunal Constitucional Alemão isto resultou na simples exigência de fundamentação para respaldar o afastamento do princípio, o que levou ao seu descrédito; tal fato, também, ocorreu na Itália e Espanha.

¹⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 469.

¹⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 470.

constitucionais, bem como na doutrina européia, e declara que:

São juristas como Tipke, Vogel e Lang, na Alemanha; Moschetti, Tosi e Fantozzi, na Itália; e Calvo Ortega, Ferreiro Lapatza e Falcón y Tella, na Espanha, que dão ao referido princípio uma dimensão, que vai bem além da vedação ao arbítrio na escolha dos fatos geradores.¹⁸⁸

De acordo com o professor catedrático da Universidade de Zaragoza, Carlos Palao Taboada, pode-se verificar três fases na evolução da noção de capacidade contributiva: na primeira delas, esta noção surgia como princípio de justiça, que vinha da idéia de que os impostos deveriam estar relacionados à riqueza dos indivíduos. Na segunda fase, passa-se a considerar a capacidade contributiva como princípio de observância necessária para a realização do princípio da igualdade em seu aspecto formal. Já na terceira fase, o princípio da igualdade era complementado por um critério material de justiça que permitia a diferenciação entre situações iguais e desiguais, passa a ser vista como uma especificação do princípio da igualdade, sendo entendido este, não mais em um plano abstrato e formal, mas com conteúdo econômico certo.¹⁸⁹

No Brasil, o primeiro registro que se pode encontrar do princípio da capacidade contributiva está na Constituição de 1824, que assim dispunha em seu art. 179, § 15: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.” Há menção do mesmo, também, no Estatuto Albertino, de acordo com José Maurício Conti.¹⁹⁰

Contudo, de forma expressa, o princípio surgiu na Constituição Federal de 1946, onde foi elencado no art. 202, que assim dizia: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

O princípio não constou de forma expressa nas Constituições de 67/69, porém,

¹⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 471.

¹⁸⁹ TABOADA, Carlos P. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n.º 4, 1978, p. 126-134.

¹⁹⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 38.

para a maioria da doutrina da época¹⁹¹, ele continuava a existir no próprio texto constitucional, desde que se utilizasse a interpretação sistemática.

Reapareceu, de forma expressa, na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), de 5 de outubro de 1988, encontrando-se disposto no art. 145, § 1º, que, agora, transcrevemos:

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.

Por fim, vale destacar que a diretriz atual do princípio da capacidade contributiva superou o legalismo, bem como o causalismo economicista, pois busca seu conteúdo “no valor da igualdade, e no direito fundamental de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a mesma riqueza”.¹⁹² Agora, o princípio é visto como balizador da tributação e critério indispensável na repartição da carga tributária entre os cidadãos; devendo ser encarado, também, como um ótimo elo entre a tributação e os direitos fundamentais.

Concluimos o item com uma ponderação acerca da questão tecida por Ricardo Lodi, **verbis**:

o ideal da Justiça Fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, à luz dos valores e princípios retores do Estado Democrático Social. Portanto, as despesas públicas devem se limitar ao somatório da capacidade contributiva de cada um, sob pena de as prestações estatais serem realizadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem. Resta-nos concluir que a Justiça é um valor que já deve ser concretizado no momento de se arrecadar o tributo, e não somente mediante prestações públicas, viabilizadas com recursos tributários.¹⁹³

¹⁹¹ Capitaneada por Aliomar Baleeiro.

¹⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 471.

¹⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 472.

1.10 O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme já foi exposto, o princípio da capacidade contributiva surge como subprincípio da igualdade, que deriva do sobreprincípio da justiça. Por conseguinte, tem por fundamento tanto os ideais de justiça, como os de igualdade, e, procura, de forma mais específica, concretizar estes conceitos.

Contudo, não se pode negar que a expressão “capacidade contributiva”, também, é dotada de certo grau de vaguidade, que não se compara ao existente nas concepções de justiça e igualdade, mas que é suficiente para enquadrá-lo como conceito indeterminado.

Sobre tal questão já se manifestou Luigi Einaudi, deixando estadeado que: “Capacidade Contributiva [...]. Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório [...], com este par de palavras se explica tudo.”¹⁹⁴

Emilio Giardina reconhece a imprecisão do conceito, o que, todavia, não o impede de, posteriormente, defender a sua importância como regra jurídica, a que ele atribuí plena efetividade; eis sua conhecida manifestação quanto à vaguidade da expressão em estudo:

Mas, se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas não seriam, em definitivo, que palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda.”¹⁹⁵

Essa indeterminação conceitual gerou grandes embates doutrinários, que levaram, inclusive, alguns pensadores a negarem a sua validade como princípio

¹⁹⁴ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira. *Op. cit.*, 1ª edição, 1988, p. 5.

¹⁹⁵ GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão, 1961. p. 5, *apud* BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 516-517.

jurídico, como Schmoller, Schanz e Heinrich Wilhelm Kruse¹⁹⁶, bem como Alfredo Augusto Becker¹⁹⁷, que, assim, manifestou-se claramente sobre o tema:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.¹⁹⁸

Todavia, prevalece a doutrina que o vê como princípio independente, corolário lógico da igualdade, e que demonstra que a indeterminação não é necessariamente um óbice para a sua aplicação.

Gisele Lemke deixa claro que, apesar de ser um “vocábulo genérico”, isso não impede a identificação de um núcleo de significação.¹⁹⁹

Klaus Tipke declara que todo o princípio geral é detentor de maior ou menor determinação. Afirma que: “O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável”.²⁰⁰

O termo “capacidade contributiva” não é o único conceito vago existente em Direito, que por ser uma ciência humana, é repleta de expressões amplas, que serão objeto de análise do cientista do direito, que irá dar aplicação a estes termos indeterminados.

Para Engisch, conceitos indeterminados seriam “aqueles cuja a realidade a que se referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão não estão delineados precisamente”.²⁰¹ Eros Roberto Grau defende que devem ser chamados de “termos

¹⁹⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 136-137.

¹⁹⁷ O referido autor entende que a capacidade contributiva é uma “genuína regra de Direito Natural” (*op. cit.*, p. 521).

¹⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 511.

¹⁹⁹ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 46.

²⁰⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31-32.

²⁰¹ *Apud* Regina Helena Costa, *op. cit.*, p. 25.

indeterminados de conceitos”.²⁰²

A utilização destes conceitos não fere a tipicidade tributária, tendo em vista que a indeterminação não permite uma escolha discricionária ao aplicador da lei, a solução a ser dada ao caso será apenas uma, e deve ser obtida através de interpretação teleológica da norma; ressaltando-se, sempre, a possibilidade de controle jurisdicional da legalidade da atuação do administrador, por força do que dispõe o art. 5º, XXXV, da CRFB.

Vale ressaltar que os conceitos jurídicos indeterminados permitem o exame da proporcionalidade, bem como da adequação da lei tributária aos fins a que se destina.

Zilvete define a capacidade contributiva como sendo: “[...] o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.²⁰³

O **supra** mencionado autor afirma que o referido princípio é um instrumento para alcançar a igualdade na tributação, de modo que trata de forma desigual aos desiguais, levando em consideração a capacidade individual dos contribuintes para arcar com o ônus tributário.²⁰⁴

De tal entendimento não divergem: Griziotti, para quem a capacidade econômica de pagar tributos “indica a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”²⁰⁵; Giardina, que a define como sendo “a aptidão fiscal ou potencialidade econômica”, isto é “possibilidade de suportar o ônus tributário”²⁰⁶; Valdés Costa, que dispõe ser a capacidade contributiva “a possibilidade econômica que tem o indivíduo de contribuir para os gastos públicos destinados a satisfazer as necessidades coletivas.”²⁰⁷; bem como Rubens Gomes de Sousa que a define como sendo “a soma da riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas

²⁰² GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: RT, 1998. p. 65-66.

²⁰³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p.134.

²⁰⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 134.

²⁰⁵ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p. 54.

²⁰⁶ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p.54.

²⁰⁷ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p.54.

atividades econômicas.”²⁰⁸

Moschetti conceitua a capacidade contributiva como “a força econômica do contribuinte”²⁰⁹ e considera que o referido princípio se relaciona com o da solidariedade social, pois para que haja desenvolvimento é necessário um esforço coletivo, em relação ao qual cada participante contribuirá de acordo com sua capacidade.²¹⁰

Para Dino Jarach a capacidade contributiva é “la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación”²¹¹, e desenvolvendo seu raciocínio, acrescenta:

Por nuestra parte, consideramos que el principio de capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que esta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de la capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal.²¹²

Regina Helena Costa informa que Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez consideram que há uma tríplice significação da locução capacidade contributiva, a qual se revela em três planos: 1º - no plano jurídico-positivo: significa que o sujeito é titular de direitos e obrigações em consonância com a legislação tributária em vigor, a qual define a capacidade e sua extensão; 2º - no plano ético-econômico: representa a aptidão econômica do sujeito para arcar com os impostos, sendo esta aferida através do volume de recursos que possui para pagar os tributos e a necessidade que tem desses recursos; 3º - no plano técnico ou técnico-econômico: leva-se em consideração todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e

²⁰⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 95.

²⁰⁹ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973. p. 238.

²¹⁰ *Apud* Gisele Lemke, *op. cit.*, p. 46-47.

²¹¹ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 300.

²¹² JARACH, Dino. *Op. cit.*, p. 301.

eficácia arrecadatória dos impostos.²¹³

Carlos Araújo Leonetti declara que o princípio da capacidade contributiva requer que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, agüente a carga tributária de acordo com sua situação pessoal, destacando a função dúplice do princípio, que é:

1º) distribuir a carga tributária **global** entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos;

2º) impedir que a carga tributária **individual** se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família. Nesse sentido, o princípio está ligado à idéia de garantia do **mínimo social** ou **mínimo existencial**, como prefere **Ricardo Lobo Torres**, ou ainda **mínimo vital**, na lição de Luciano Amaro. Isto é, o postulado impediria que alguém fosse submetido a uma carga tributária tal que o proibisse, e à sua família, de desfrutar condições mínimas de vida digna, relacionando-se, destarte, com o princípio da **vedação de tributo confiscatório**. (Grifos do autor)²¹⁴

José Maurício Conti aponta que a capacidade contributiva pode ser vista sob dois aspectos: 1º- o estrutural: que se caracteriza pela aptidão para suportar o ônus tributário; e 2º- o funcional: onde a capacidade contributiva é vista como uma espécie de critério destinado a distinguir pessoas, identificando os iguais e desiguais sob o aspecto do Direito Tributário.²¹⁵

Por fim, vale ressaltar que, para Ricardo Lobo Torres, o princípio da capacidade contributiva legitima a tributação, já que gradua a carga tributária individual, segundo o volume de recursos disponíveis por contribuinte.²¹⁶

1.11 A JURIDICIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No tópico anterior, ressaltamos que a vaguidade da expressão “capacidade

²¹³ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 25-26.

²¹⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003. p. 53-54.

²¹⁵ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 33.

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.334.

contributiva” não constitui verdadeiro óbice à sua caracterização como princípio jurídico.

Inclusive, segundo Hugo de Brito Machado²¹⁷, a capacidade contributiva é vista tanto como um princípio jurídico, como um princípio da Ciência das Finanças.

O **supra** citado autor aproveita para destacar a importância na distinção entre a Ciência do Direito Tributário e a Ciência das Finanças, salientando que o fenômeno da tributação é tratado de forma diversa pelas referidas ciências. Vale transcrever a lição do doutrinador, que demonstra a diferença de ótica do fenômeno da tributação:

A distinção entre o conhecimento da tributação pelo jurista (Ciência do Direito Tributário) e o conhecimento da tributação pelo financista (Ciência das Finanças), reside na forma pela qual o objeto desse conhecimento (a tributação) é encarado. Enquanto o jurista encara a tributação tendo em vista, *especialmente*, a adequação entre a atividade de tributação e as normas que regulam essa atividade, perquirindo se tal atividade se desenvolve *em conformidade, ou não, com as pertinentes prescrições jurídicas*, o financista encara a tributação tendo em vista, especialmente, as leis ditas *naturais*, do fenômeno financeiro. Para o jurista importam essencialmente as leis da *imputação*. Para os financistas importam essencialmente as leis da *causalidade*. (Grifos do autor)²¹⁸

Já se constatou que a capacidade contributiva é um subprincípio da isonomia, sendo, por isto, um princípio jurídico. Sacha Calmon explicita que a juridicidade do princípio deriva “do lado positivo do dever de igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades.”²¹⁹. Ademais, afirma o **supra** mencionado autor ser perda de tempo discutir a juridicidade do princípio já que:

[...] o mundo moderno elegeu a capacidade contributiva como um valor muito caro, em tema de tributação, certo de que alguns sistemas a constitucionalizaram e, outros a positivaram em texto legislativo. Quando assim não é, verifica-se que em inúmeras ocasiões a **mens legislatoris** orienta-se na feitura de leis pelas determinações do princípio da capacidade contributiva. No Brasil pós-88, de sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior. Assim, além de ser jurídico, o princípio é constitucional. Todo debate, portanto, que se travar academicamente em torno da efetividade

²¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. Op. cit., p. 78.

²¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. Op. cit., p. 78.

²¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 329.

do princípio será pura perda de tempo. E mais, o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, i.e., sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas.²²⁰

O sistema jurídico-positivo deve procurar promover, dentro do possível, a justiça entre os cidadãos, e, no âmbito tributário, isto deve ser feito por meio da aplicação do subprincípio da capacidade contributiva, graduando os tributos de acordo com as possibilidades dos contribuintes. Caso um sistema jurídico viole esta regra de justiça, isto o levará a perda da legitimidade e, posteriormente, da legalidade.

Para Vítor Faveiro, “no campo tributário, a justa repartição da carga tributária pelos cidadãos assenta, obviamente, na capacidade contributiva de cada um.”²²¹

Do exposto, tem-se claro que a capacidade contributiva é um princípio jurídico, que irradia seus efeitos no Direito Tributário, impedindo a espoliação do contribuinte pelo Estado.

Hugo de Brito destaca que os ordenamentos jurídicos que consagram, como o nosso, o referido princípio a nível constitucional, transformaram-no em uma verdadeira imposição axiológica, ligando o intérprete a observá-lo sob pena de violar a Constituição. Aponta que, mesmo naqueles sistemas, onde o princípio não está constitucionalmente elencado de forma expressa, deve ser o mesmo aplicado como um princípio de justiça²²²; isto, porque, segundo Eusébio González Garcia:

El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma que ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positivo y negativo, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición.

Por ello es tan importante que el principio de capacidad contributiva esté presente a todo lo largo del proceso interpretativo, y no sólo en la configuración

²²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 52.

²²¹ FAVEIRO, Vítor António Duarte. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Coimbra:Coimbra Editora, 1984. p. 192. v. 1.

²²² MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. *Op. cit.*, p. 92.

del hecho imponible. La capacidad contributiva debe presidir la configuración del hecho imponible y todo el proceso interpretativo que pueda generarse en su aplicación, desde la determinación de la base y el tipo, hasta el resultado final, que es la cuota a pagar por el sujeto pasivo.²²³

1.12 A NATUREZA DA NORMA ACOLHEDORA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No que tange a este item, que é, sem dúvida, intimamente ligado ao debate que envolveu a juridicidade ou não da capacidade contributiva, tem-se duas linhas de pensamento bem nítidas, onde uma defende ter a norma caráter programático e a outra diz ter preceptivo.

Gisele Lemke informa que as primeiras interpretações do princípio foram a de que constituiria norma programática, pois feitas por quem via nele uma “regra vazia de juridicidade”²²⁴, o que acarretaria na ausência de vinculação a ela do legislador e juiz.

Segundo a referida autora, era atribuído, ao princípio, um caráter tautológico, pois se entendia estar diante de norma genérica, da qual se extraía, apenas, o entendimento de que “todos estão obrigados a contribuir para o custeio das despesas públicas na medida de sua capacidade de contribuir.”²²⁵

São adeptos desta corrente: Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, Benedito Cocivera e Achile Donato Giannini, além de Gilberto de Uihôa Canto, para quem, segundo bem recorda Gisele Lemke, “o Judiciário só poderia verificar a efetiva observância do princípio, se houvesse lei fixadora de paradigmas para tal”.²²⁶

Alfredo Augusto Becker situa-se em posição intermediária, conforme bem expõe Regina Helena Costa, pois entende que a norma tem “um mínimo de certeza e praticabilidade que revelam sua juridicidade, e que delimitam o restrito campo de sua

²²³ *Apud* Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. *Op. cit.*, p. 92.

²²⁴ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 39.

²²⁵ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 39.

²²⁶ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 39.

eficácia jurídica”²²⁷, todavia isso não seria o suficiente para permitir que o juiz analisasse em cada caso concreto a existência ou não de capacidade contributiva.

A outra corrente, que tem crescido e tende a ganhar cada vez mais vulto, defende que a referida norma teria um caráter preceptivo, vinculando o legislador e o juiz.

Para o legislador é obrigatória, porque ao elaborar leis instituidoras de tributos, deve estabelecer como hipóteses de incidência, situações que, de fato, demonstrem a existência de capacidade contributiva, levando em consideração as diretrizes delineadas pela Constituição. Já para o juiz é compulsório, pois deve declarar inconstitucional toda a norma que viole a Constituição, ou que não observe, em parte ou totalmente, no caso concreto, o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, houve uma evolução doutrinária quanto à interpretação e aos efeitos atribuídos às normas programáticas, que, de meros enunciados, passaram a ser vistas como normas vinculantes, dotadas de efeitos jurídicos.

Para José Afonso da Silva, as normas programáticas são aquelas em que o constituinte “limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.”²²⁸

José Joaquim Gomes Canotilho, constitucionalista português, rebela-se contra a concepção antiquada dos adeptos de normas programáticas, como sendo aquelas meramente expositivas e não vinculantes, deixando estadeado que:

Marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve dizer-se que hoje não há normas constitucionais programáticas. [...] Às “normas programáticas” é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Mais do que isso: a eventual mediação de instância legiferante na concretização das normas programáticas não significa a dependência deste tipo de norma da *interpositio* do legislador; é a *positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade de intervenção dos órgãos legiferantes*. Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente:

²²⁷ *Apud* Regina Helena Costa, *op. cit.*, p. 46.

²²⁸ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 119 e 132.

- 1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*);
- 2) Como *directivas materiais permanentes*, elas vinculam positivamente todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);
- 3) Como *limites negativos*, justificam a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam.²²⁹

E, para reforçar esta nova interpretação dada às normas programáticas, vale invocar a brilhante lição de Luiz Roberto Barroso, segundo o qual:

As normas constitucionais programáticas, dirigidas que são aos órgãos estatais, não de informar, desde o seu surgimento, a atuação do Legislativo, ao editar leis, bem como a da Administração e do Judiciário ao aplicá-las, de ofício ou contenciosamente. Desviando-se os atos de quaisquer dos Poderes da diretriz lançada pelo comando normativo superior, viciam-se por inconstitucionalidade, pronunciável pela instância competente.

Segundo proclama abalizada doutrina, delas não resulta para o indivíduo o direito subjetivo, em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação. Todavia, fazem nascer um direito subjetivo “negativo” de exigir do Poder Público que se abstenha de praticar atos que contravenham os seus ditames. Em verdade, as normas programáticas não se confundem, por sua estrutura e projeção no ordenamento, com as normas definidoras de direitos. Elas não prescrevem, detalhadamente, uma conduta exigível, vale dizer: não existe, tecnicamente, um dever jurídico que corresponda a um direito subjetivo. Mas, indiretamente, como efeito, por assim dizer atípico [...], elas invalidam determinados comportamentos que lhe sejam antagônicos. Nesse sentido, é possível dizer-se que existe um dever de abstenção, ao qual corresponde um direito subjetivo de exigí-la.

Objetivamente, desde o início de sua vigência, geram as normas programáticas os seguintes efeitos imediatos:

- a) revogam os atos normativos anteriores que disponham em sentido colidente com o princípio que substanciam;
- b) carregam um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, se com elas incompatíveis.

Ao ângulo subjetivo, as regras em apreço conferem ao administrado, de imediato, direito a:

- a) opor-se judicialmente ao cumprimento de regras ou à sujeição a atos que o atinjam se forem contrários ao sentido do preceptivo constitucional;
- b) obter, nas prestações jurisdicionais, interpretação e decisão orientadas no mesmo sentido e direção apontadas por estas normas, sempre que estejam em pauta os interesses constitucionais por ela protegidos.²³⁰

²²⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Editora Almedina, 1986. p. 132.

²³⁰ BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas normas: Limites e*

De acordo com lição de Moschetti, invocada por Gisele Lemke, a Corte Constitucional italiana foi quem alterou a visão das normas programáticas, passando a entender que a violação a estas poderia levar o Judiciário a declarar a inconstitucionalidade de uma norma.²³¹

No Brasil, Aliomar Baleeiro, sob a égide da Constituição de 1946, em seu livro “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, já reconhecia ao artigo 202 daquela Constituição – que tem redação semelhante ao atual art. 145, §1º da CRFB – a natureza programática da norma que albergava o princípio da capacidade contributiva, conferindo direitos subjetivos e vinculando o legislador e o juiz.

Misabel de Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra do **supra** renomado jurista, deixa claro que:

Como se pode observar, os termos e expressões da norma vigente são “aparentemente” muito similares àqueles que compunham a regra do artigo 202 da Constituição Federal de 1946. Além disso, o que se continha implicitamente na Constituição de 1969 evidencia-se, portanto, com todas as luzes, no Texto de 1988. Mas se se podia afirmar sua diretriz meramente programática no contexto constitucional de 1946 como fazia Aliomar Baleeiro, já não se pode negar a força vinculante do preceito tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma da Constituição de 1988.

É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.²³²

Desta feita, conclui-se que, atualmente, a norma programática não é apenas um enunciado genérico e não vinculante, trata-se de norma de observância obrigatória para o legislador e o juiz, portanto, produz efeitos jurídicos.

Possibilidades da Constituição Brasileira. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 119-120.

²³¹ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 39.

²³² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 689.

Cabe ressaltar, que tanto Zilveti²³³ quanto Gisele²³⁴ entendem que o princípio da capacidade contributiva é norma auto-executável, por conseguinte, norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não necessitando de qualquer complementação.

Zilveti expõe que:

Princípio constitucional auto-aplicável, a capacidade contributiva deve ser observada não só pelo legislador, mas também pelo intérprete e aplicador da lei. Isso significa dizer, em termos de direito constitucional que, não basta o constituinte e o legislador ordinário reconhecerem o princípio, deve a administração e o contribuinte orientarem-se da mesma forma e, caso não reine consenso, o intérprete intervirá para fazer valer o princípio.²³⁵

Todavia, a professora Regina Helena Costa defende uma posição diferente, pois, apesar de entender que “o postulado da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída”²³⁶ ao princípio da igualdade, entende que esta preceptividade se revela no exercício da competência tributária em matéria de impostos, o que vincularia o legislador infraconstitucional.

Nosso entendimento se coaduna com a lição de Gisele²³⁷ e Zilveti²³⁸, pois compreendemos que o princípio da capacidade contributiva é norma auto-aplicável, até porque, conforme se demonstrará no item 3.6, defendemos ser direito e garantia fundamental do cidadão, erigindo-se como cláusula pétrea e se enquadrando no disposto no art. 5º, §1º, da CRFB.

1.13 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, DE 05/10/1988

O único artigo da Constituição que expressamente se reporta ao princípio da

²³³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 141.

²³⁴ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 39.

²³⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 141.

²³⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 50.

²³⁷ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 39.

²³⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 141.

capacidade contributiva é o art. 145, que, em seu § 1º, deixa estadeado:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

Apesar de neste dispositivo não tratar a Constituição do termo capacidade contributiva, e, sim econômica, já explicamos, no item 1.2, ao qual remetemos o leitor, que apesar das diferenças que a doutrina aponta quanto aos dois termos, a ampla maioria doutrinária defende que eles devem ser reputados como sinônimos.

Vale salientar que o fato da Carta Constitucional ter se reportado literalmente ao princípio somente no **supra** citado dispositivo constitucional, não indica que a capacidade contributiva só encontre respaldo no parágrafo primeiro do artigo 145, que só expõe a faceta relativa ou subjetiva do referido princípio; muito pelo contrário, há vários dispositivos constitucionais que acobertam e reforçam a capacidade contributiva, como por exemplo os artigos 153, 155 e 156, da CRFB, que, ao indicarem a aptidão de contribuir, gerando a obrigação de pagar impostos, trazem à baila a noção de capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Regina Helena Costa expõe, de forma muito detalhada, que o princípio da capacidade contributiva, em sua inteireza (capacidade contributiva absoluta), não está no art. 145, § 1º, da Constituição, que, apenas apresenta a face relativa deste princípio²³⁹. Da leitura dos artigos a seguir indicados, também, é possível se inferir o princípio da capacidade contributiva: arts. 3º, incisos I e III, 150, incisos II e IV, da CRFB. Com relação aos impostos, em sua face relativa, podemos citar os seguintes dispositivos: arts. 153, inciso III, § 2º, inciso I; 156, § 1º, combinado com o 182, § 4º, inciso II, todos da Magna Carta, que prevêm a progressividade do imposto, exigência do postulado da capacidade contributiva e, por isso, aplicável a todos os impostos. Além disto, vale invocar os arts. 153, IV, § 3º, incisos I e II, e 155, inciso II, § 2º, incisos I e III, todos da CRFB, que tratam da não cumulatividade e da seletividade do IPI e

²³⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 92-102.

ICMS, postulados importantes da capacidade contributiva, muito utilizados na modalidade de impostos indiretos.

Até a regra do art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal, oferece parâmetro ao que se pode considerar como mínimo vital, que é o limite inferior da capacidade contributiva, conforme será exposto no item 2.3.1.

Há previsão, inclusive, para a extensão do princípio às pessoas jurídicas, pois a Carta Constitucional protege a propriedade privada no art. 5º, inciso XXII, considera-a princípio geral da atividade econômica no art. 170, inciso II; e no art. 173, § 4º afirma que será reprimido o abuso de poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros, com isto demonstra que a ordem econômica requer a existência de várias empresas espalhadas por diversos setores da economia, mantendo a livre concorrência, elencada no art. 170, IV, sendo, portanto, necessário garantir, também, o mínimo vital das empresas a salvo da tributação.

Conclui Regina Helena Costa que:

A noção de capacidade contributiva afina-se com outros direitos constitucionais além do direito de propriedade, com o qual guarda relação necessária. Olvidando o respeito à capacidade contributiva, pode o legislador, também, vir a cercear ou obstar o exercício de outros direitos, tais como a liberdade de iniciativa e a liberdade de profissão.²⁴⁰

Faz-se fundamental, agora que findamos a abordagem genérica do tratamento dado pela Magna Carta ao princípio da capacidade contributiva, adentrarmos na análise do único dispositivo do texto constitucional que, de forma expressa, aborda o mencionado princípio, e, para tal, cumpre transcrever, mais uma vez o art. 145, § 1º, da CRFB:

Art. 145. [...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão

²⁴⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 104.

graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

A grande divergência que surge em relação à redação deste dispositivo constitucional se cinge as expressões: “sempre que possível” e “caráter pessoal”.

A primeira, como observa Regina Helena Costa²⁴¹, é totalmente desnecessária, tendo em vista que o Direito só atua no campo do possível. A sua colocação pode levar a uma interpretação que dá ao legislador infraconstitucional a opção de observar ou não o princípio na elaboração de leis. Além do mais, pode levar a conclusão, adotada, por exemplo, por Dario da Silva Oliveira Junior, de que tanto o caráter pessoal, quanto a graduação de acordo com a capacidade contributiva seriam facultativas, inclusive, o referido autor não considera a capacidade contributiva como um princípio, justamente por reputar não ter força mandamental e, sim, meramente indicativa.²⁴²

Obviamente, que discordamos completamente da orientação do professor Dario, que em nossa modesta visão, além de contrariar entendimento amplamente majoritário na doutrina e na jurisprudência, retira completamente a efetividade da capacidade contributiva, que, como demonstraremos no item 3.6, é mais do que um princípio, sendo um direito e uma garantia individual elevada ao status de cláusula pétrea constitucional.

Desde a Constituição de 1946, bem como no Anteprojeto Afonso Arinos, a expressão “sempre que possível” referia-se apenas ao caráter pessoal, portanto, entendimento contrário, diverge inclusive da interpretação histórica que se faça da referida norma constitucional.

Diversos autores²⁴³ afirmam que a expressão “sempre que possível” refere-se, somente, ao caráter pessoal e não a capacidade econômica, o que entendemos ser a interpretação mais escorreita da norma.

²⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Op.cit.*, p. 87-88.

²⁴² OLIVIERA JUNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2000. p. 50-53.

²⁴³ São exemplos: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Fernando Aurélio Zilveti, Alcides Jorge Costa, Ricardo Lobo Torres, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, José Maurício Conti.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins²⁴⁴, a melhor interpretação é a que considera a expressão “sempre que possível” dizendo respeito apenas ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando à capacidade econômica. A outra interpretação gera a anulação completa do princípio, pois caso alguém se sentisse onerado por uma tributação injusta, teria que demonstrar que em seu caso seria possível aplicar o princípio, o que é completamente absurdo!!!!

Hugo de Brito Machado segue a mesma linha de argumentação, que consideramos se a mais adequada ao caso, dizendo que:

Realmente, a expressão *sempre que possível* diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Além do argumento de Silva Martins, que é, sem dúvida, de grande valia, pode-se dizer que o elemento sistemático realmente conduz a tal entendimento, pela razão, aliás muito simples, de que *sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte*. Assim, e tendo em vista que nem sempre é possível atribuir-se caráter pessoal aos impostos, o entendimento da prescrição constitucional em exame outro não pode ser.

[...]

Por isto não temos dúvida em afirmar que o sentido da cláusula sempre que possível contida no art. 145, par. 1º, da Constituição Federal, é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal, e não o de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. (Grifos do autor)²⁴⁵

Como demonstraremos no próximo capítulo, o princípio pode ser aplicado em relação a todos os tributos, e, no caso em tela, a capacidade contributiva (relativa) é aplicada a qualquer tipo de imposto, seja real ou pessoal, direto ou indireto, vide o exposto no item 2.5.1.

José Maurício Conti observa que:

A utilização da expressão “sempre que possível” demonstra a intenção do legislador de privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, embora reconhecendo não ser esta meta alcançável sempre, razão pela qual previu a possibilidade de exceções. No entanto, reconheceu o constituinte que os

²⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 76-78.

²⁴⁵ Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, n.º 14, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 125-126, 1989.

impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor a justiça fiscal, e melhor se adequam ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser preferidos em relação aos impostos de natureza real.²⁴⁶

José Marcos Domingues de Oliveira conclui que “toda vez que se demonstrar que onde havia campo para a instituição de um imposto pessoal, ainda assim a lei criou gravame de natureza real, este terá de ser anulado por inconstitucionalidade”²⁴⁷. Pois, de acordo com lição do saudoso mestre Aliomar Baleeiro, em relação ao art. 202 da Constituição de 1946, o constituinte teria imposto a regra de terem os impostos caráter pessoal, sendo exceção a não observância do critério da pessoalidade²⁴⁸.

Regina Helena Costa considera, a nosso ver de modo adequado, que a “personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”²⁴⁹.

E, por fim, cabe analisar o significado da expressão “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”, a que se reporta a parte final do parágrafo primeiro do art. 145, da CRFB.

Segundo a orientação dada por Zilveti, com a qual concordamos, nesta cláusula geral:

[...] o legislador deixa um espaço para o contribuinte e o fisco determinarem, de comum acordo, o que deve efetivamente ser objeto de tributação para determinar o imposto devido. Quando não houver esse consenso, cabe ao controle jurisdicional intervir na relação tributária, para interpretar a lei teleologicamente e, assim, determinar a correta conduta a ser seguida pelas partes, [...]²⁵⁰

²⁴⁶ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 50.

²⁴⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, 1ª edição, 1988, p. 49.

²⁴⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, 1ª edição, 1988, p. 49.

²⁴⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 88.

²⁵⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 262.

2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: EFICÁCIA E APLICAÇÃO

Tendo em vista que no capítulo 1 foram apresentados os contornos materiais da capacidade contributiva e feita sua caracterização como um princípio, apresentaremos, no presente capítulo, um estudo acerca de sua eficácia e aplicação, o que nos obriga a, preliminarmente, analisarmos a relação existente entre tributação e capacidade contributiva, que é a origem para o desenvolvimento das discussões acerca da necessidade de eficácia do princípio, bem como de sua aplicação pelo Poder Legislativo e Judiciário.

2.1 A NECESSIDADE DA TRIBUTAÇÃO E SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A origem da tributação é antiga e remonta a do próprio Estado. Tem-se claro que é necessário pagar tributos, já que o Estado não é detentor de riqueza própria, mas sim, mero gestor dos recursos da população. Contudo, para atender às necessidades dessa, tem de auferir receitas por diversos meios, dentre os quais se encontra a instituição de tributos.

A estrutura do sistema tributário de um Estado varia de acordo com os ideais abraçados por este, pois quanto mais intervencionista ele for, maior terá de ser a carga tributária para sustentar tal intervenção, e quanto mais liberal, menor é a necessidade de se angariar recursos²⁵¹.

No Estado liberal, o tributo surgiu como forma de garantir as liberdades individuais, até porque a receita patrimonial estatal era insuficiente para atender as despesas públicas, que se restringiam ao que era essencial (atividades ligadas à justiça, política, diplomacia, defesa contra a agressão externa e segurança de ordem interna). Vale ressaltar que o tributo, que tinha fim unicamente fiscal, era cobrado da

²⁵¹ Para os liberais o tributo tem um caráter neutro, pois entendem não ter a tributação o condão de alterar a estrutura social e econômica.

mesma forma para todos, vigendo neste ponto o princípio da igualdade formal.²⁵²

Segundo Ricardo Lobo Torres:

A liberdade é o fundamento precípua do tributo para o liberalismo. O Estado, de origem contratual, constitui-se no espaço aberto pelo acordo entre as vontades individuais: nesse espaço constitui-se também o tributo, que tem por objetivo a garantia das liberdades individuais.²⁵³

Atualmente, as finanças dos Estados tendem: a ter um caráter intervencionista; a personalizar o imposto, em razão do princípio da capacidade contributiva; e a desenvolver uma tributação de cunho extrafiscal.²⁵⁴

Todavia, a tributação, em razão desta nova face intervencionista das finanças estatais modernas, não tem apenas o fim de captar recursos para custear os serviços públicos, sendo utilizada, também, como um método de regulação da alocação de recursos no mercado, bem como de redistribuição de riquezas, surgindo, então, o que chamamos de fim extrafiscal da tributação.²⁵⁵

O intervencionismo fiscal pode se operar das seguintes formas, segundo Maurice Duverger: a) intervenção por aumento ou diminuição da carga tributária global; b) intervenção mediante discriminação – tributam-se mais gravosamente determinadas atividades que sejam reputadas prejudiciais, e se concede benefícios fiscais às que devem ser protegidas; c) intervenção por amputação – aumenta-se o imposto sobre rendas e heranças com o fim de se amputar parte destas, procurando igualar o nível social das pessoas; e, d) intervenção por redistribuição – o Estado, além de retirar parte das riquezas do contribuinte, promove sua redistribuição mediante subvenção ou outra forma de auxílio aos que detêm baixa capacidade econômica²⁵⁶.

Como bem ressalta José Casalta Nabais:

²⁵² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 20ª Ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007, p. 3-4.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 172. v. 2.

²⁵⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.*, p. 4-5.

²⁵⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.*, p. 5-7.

²⁵⁶ *Apud* Luiz Emygdio F. da Rosa Junior. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 20ª Ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007, p. 7-8.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.²⁵⁷

Por conseguinte, há um dever fundamental de pagar tributos nos Estados Fiscais, que são os que predominam na atualidade, mormente nos países desenvolvidos. O Estado Fiscal é visto como um limite à dimensão do Estado, trazendo insito em seu bojo a idéia de não confiscatoriedade e de respeito à propriedade.

Os deveres fundamentais devem ser vistos como uma categoria constitucional própria e autónoma em relação aos direitos fundamentais, todavia, tal fato não impede que a eles se atrelem direitos fundamentais correlatos ou associados, até porque, muitas vezes, estes deveres representam limites aos direitos fundamentais, bem como à própria intervenção do Estado. Saliente-se, inclusive, que há direitos, chamados “direitos boomerang”²⁵⁸ que, ao mesmo tempo em que são direitos, são deveres para o titular ativo, como é o caso do direito ambiental.

Nabais informa que:

[...] os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da protecção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Prova disso temo-la, por exemplo, no dever que é objeto do presente estudo: efectivamente, o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal.²⁵⁹

O fundamento dos deveres fundamentais reside na própria Constituição, quer implícita, quer explicitamente. Além disso, diferentemente do que ocorre com os direitos fundamentais, eles seguem o princípio da tipicidade, ou seja, só podem ser

²⁵⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Portugal: Almedina, p. 678.

²⁵⁸ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 53.

²⁵⁹ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 59-60.

reputados deveres fundamentais aqueles que a Constituição reconhece como tais explícita ou implicitamente, nesse último caso eles resultariam de normas constitucionais que os têm como pressuposto ou conseqüência. O legislador pode instituir novos deveres, que serão reputados como legais, e, não, fundamentais.

Utilizamo-nos do conceito dado por Nabais para definir deveres fundamentais como “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.”²⁶⁰. Por conseguinte, os deveres fundamentais são posições jurídicas individuais, o que não impede que pessoas coletivas venham a ser titulares desses deveres. Ademais, deve-se estar atento para o fato de que os deveres fundamentais são posições universais, permanentes e essenciais.

Os deveres fundamentais possuem um caráter objetivo que se revela, plenamente, em dois planos: o estrutural e o funcional²⁶¹. No que tange ao plano funcional, os deveres fundamentais criam valores ou bens jurídicos que têm primazia, já que sua função imediata, nesse caso, é a tutela da coletividade, e a mediata seria a do indivíduo. Já no plano estrutural, os deveres fundamentais geram efeitos jurídicos que transcendem seus destinatários, um exemplo disso é o efeito de inconstitucionalidade. Aponta-se, também, a existência de um efeito extrasubjetivo dos deveres fundamentais, que se extraí do fato de, por serem esses deveres, bens ou valores protegidos, servem, também, como restrições aos direitos, liberdades e garantias.

Como visto, a tributação é um dever fundamental que assegura diversos direitos fundamentais, donde se pode extrair, também, a visão de que todo o direito tem um custo, que deve ser levado em consideração no momento de sua implementação.

A teoria do custo dos direitos, exposta por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein no livro “The Cost of Rights”, analisa a questão nos seguintes pontos²⁶²: primeiro procura-se demonstrar que todos os direitos, inclusive os tipicamente individuais²⁶³, são

²⁶⁰ NABAIS, José Casalta . *Op. cit.*, p. 64.

²⁶¹ NABAIS, José Casalta . *Op. cit.*, p. 96-100.

²⁶² Todos ressaltados de forma sucinta por Flávio Galdino, na obra *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p.199-214.

²⁶³ Dão o exemplo da propriedade, que, na sua visão, não é reconhecida pelo Estado, mas sim, criada por ele, por conseguinte, o direito de propriedade depende de constante e perene criação normativa

positivos, dependendo de uma atuação estatal para sua consecução; depois, constata-se que, também, a liberdade é afetada pela ausência de recursos, e que sua proteção representa, inclusive, a redistribuição da riqueza social, com suas conseqüências; como todos os direitos são positivos, seu exercício é um exercício de responsabilidade (todo o direito traz ínsito um dever, sendo conceitos indissociáveis, e por ser o direito um custo, para tê-lo faz-se fundamental contribuir); os direitos são fruto de uma opção social, oriunda de uma negociação, onde as partes não se encontram em idêntica posição; e, por fim, entende-se que inexistem direitos ou liberdades puramente privadas, pois o exercício de todo o direito ou liberdade depende fundamentalmente das instituições públicas, e, em grande parte, são públicos. Ressaltam que os custos influem na conceituação do direito²⁶⁴.

Deve-se entender, portanto, que o pagamento de tributos é um dever a que todo o cidadão está submetido pela simples razão de viver em sociedade, e que permitirá que ele desfrute de uma gama de direitos fundamentais que o Estado lhe assegura via norma constitucional. Não há como se pensar em um direito, sem, imediatamente, ligá-lo a um custo do Estado, que, na maioria das vezes, será suportado com receitas derivadas oriundas da tributação.

Essa concepção de direitos e deveres recíprocos do cidadão vem refletida de forma lapidar na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem de 1948, fruto da IX Conferência Internacional Americana, ratificada pelo Brasil, que prevê em seu preâmbulo:

O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda a atividade social e política do homem. Se os direitos exaltam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade. Os deveres de ordem jurídica dependem da existência anterior de outros de ordem moral que apóiam os primeiros conceitualmente e os fundamentam.

por parte dos agentes políticos.(capítulo 3, p. 59-76)

²⁶⁴ GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2005. p. 205-212.

Apenas para exemplificar, o direito de propriedade - reconhecido como fundamental em nosso sistema constitucional (art. 5, inciso XXII, da CRFB) e no da maioria dos países da atualidade, bem como direito humano, nos termos do estipulado no art. 17, I, da Declaração Universal de Direitos do Homem, de 1948, a qual foi ratificada por diversos países – só existe se o Estado assim o reconhecer e criar normas para a sua criação, reconhecimento e proteção, o que gera um custo, e a tributação, que, sem dúvida, vem a sacrificar esse direito por um lado, já que o tributo nada mais é do que a retirada, via pecúnia, de uma parcela da propriedade privada para entregá-la aos cofres públicos, por outro, garante-o, já que com a receita auferida garante a manutenção das regras postas pelo Estado, dentre as quais está a que reconhece e protege o direito de propriedade. Para corroborar nosso entendimento, trazemos a seguinte citação:

[...] a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.²⁶⁵

Contudo, para que este dever de pagar tributos seja exercido pelo contribuinte, faz-se necessário que a exação cobrada observe determinados limites de modo a que não se transforme em verdadeiro obstáculo à vida do cidadão.

Importante ter em mente, sempre, que a tributação não pode ser muito custosa, nem para o Estado, nem para o cidadão; não pode ser desenhada para estimular o ócio²⁶⁶, nem para desestimular o crescimento econômico. Deve-se procurar um meio termo, sempre tendo em mente, que, independente do modelo que se escolha, ele irá afetar a economia, e, obviamente, o desenvolvimento e os rumos da sociedade para qual aquele sistema tributário foi desenhado.

²⁶⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 11.

²⁶⁶ Tal fato ocorre quando o indivíduo tendo a opção de obter uma renda extra, por meio de atividades periféricas a do seu dia a dia, desiste pois a tributação sobre elas, reduzirá de modo tão significativo o valor que ao fim receberá, que valerá mais usar aquele tempo livre para seu lazer, do que em atividades laborativas.

Dentre os diversos limites elencados, por exemplo, pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), ao Poder de Tributar, e, exatamente para conter excessos e orientar a tributação de modo a que esta atenda a tão almejada justiça fiscal, existe o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º e outros da CRFB), que indica como técnica de tributação a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade e a personalização – estudadas no item 1.7; e, o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CRFB) – que será objeto de análise no item 2.3.2.

Como já foi exposto anteriormente, a tributação pode ser utilizada como forma de intervenção na economia gerando diversos efeitos, tais como, estimular a compra de um determinado produto pela redução de seu preço relativo, ou a substituição deste por outro que seja mais barato, o que, apesar de ser sentido pelos consumidores, quase não afeta a demanda quando esta é inelástica²⁶⁷. Além disso, pode estimular o ócio, ou até tornar mais interessante a importação de um produto do que a sua produção no mercado interno. Portanto, o uso adequado de um sistema tributário pode levar um país ao desenvolvimento, ou mantê-lo em um “status” de desenvolvido, enquanto um sistema tributário mal estruturado pode arruinar um país, ou impedir, literalmente, o seu crescimento econômico. Então, importante ter em mente que quando o assunto é tributação se deve recorrer não apenas a conhecimentos jurídicos, mais também econômicos, políticos, contábeis, sociológicos, antropológicos e, inclusive, psicológicos, requer-se do profissional que atua nesse campo uma grande atuação interdisciplinar, sem a qual dificilmente compreenderá a sistemática da tributação em sua devida profundidade naquela dita sociedade.

Posner²⁶⁸ aponta que para a criação de um sistema tributário se faz fundamental analisar alguns pontos: a) a geração da renda; b) as possíveis distorções na alocação dos recursos; c) os efeitos de distribuição; e, d) o custo na administração deste sistema.

Ao analisar o alistamento compulsório, que Posner²⁶⁹ entende ser uma espécie

²⁶⁷ Demanda inelástica se verifica quando um aumento de preço, por exemplo causado pela tributação, leva a uma diminuição proporcionalmente menor da quantidade demandada.

²⁶⁸ POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 7. ed. Austin: Wolters Kluwer, 2007. cap. 17, p. 511-537.

²⁶⁹ POSNER, Richard A. *Op. cit.*, p. 511-537.

de tributo implícito, critica-o dizendo que apresenta dois tipos de objeções econômicas: 1- incentiva o governo a substituir um grande quantitativo de mão de obra pertencente à população economicamente ativa e coloca-o para atuar na defesa militar, cujo custo é menor; e, 2- subutiliza a mão de obra disponível, pois não separa as pessoas por suas diferenças e qualidades, vislumbra que todos são iguais, não importando o nível de qualificação de cada um.

O *supra* mencionado autor indica que os impostos sobre consumo tendem a ser regressivos porque oneram em maior proporção as pessoas menos providas de recursos financeiros²⁷⁰. Entendemos ser este um efeito global da tributação sobre o consumo, que pode ser mitigado se a tributação sobre os bens essenciais for reduzida ou extirpada, por meio de isenções ou alíquota zero. Ademais, o uso da técnica da seletividade auxilia na racionalização do sistema tributário erigido sobre o consumo, adequando-o a capacidade contributiva dos contribuintes.

No que tange aos impostos sobre propriedade, informa que atuam da mesma forma que os sobre consumo. Declara que este tipo de imposto acaba enfraquecendo os direitos de propriedade sobre o bem já que, muitas vezes, obriga o proprietário a vender o bem por um valor não desejado²⁷¹. Vale ressaltar ser possível aplicar ao caso tanto a seletividade, quanto a técnica da progressividade, de forma a observar o princípio da capacidade contributiva na cobrança da exação tributária, reduzindo a oneração excessiva e tornando o sistema mais justo.

Quanto ao aspecto inerente a tributação pela renda da pessoa jurídica, informa que tal pode influenciar em diversas decisões tais como: se uma empresa teve sua planta queimada, a decisão entre liquidar ou usar o seguro para comprar uma nova planta; ou vendê-la e distribuir o resultado entre os acionistas será tomada, sempre, visando a menor oneração com a carga tributária, o que nos remeterá ao estudo da legislação para verificar qual das opções dadas resultará em uma operação tributável ou não, e optar por aquela que não implique em tributação, ou que esta seja o mais reduzida possível²⁷².

²⁷⁰ POSNER, Richard A. *Op. cit.*, p. 511-537.

²⁷¹ POSNER, Richard A. *Op. cit.*, p. 511-537.

²⁷² POSNER, Richard A. *Op. cit.*, p. 511-537.

Alerta-se para o fato de que as cortes americanas vêm procurando, através da doutrina da “substância sobre a forma”, invalidar operações que são realizadas tão somente para evitar a incidência de tributos. Contudo, tal ponto encontra-se muito ligado a questão atinente ao planejamento tributário, que, por não ser o enfoque do nosso trabalho, será tratada, apenas, de forma pontual quando da correlação entre este tópico e a capacidade contributiva, no item 2.7 do capítulo 2, ao qual remetemos o leitor.

Posner²⁷³ informa que as características de um tributo ótimo são: a) ter uma grande base de cálculo; b) tributar atividades de demanda inelástica, onde os efeitos da substituição são mínimos; c) procurar observar a igualdade e justiça – aqui devemos ler: a capacidade contributiva; e d) não ter um custo elevado de administração. Entende que a tributação sobre a renda da pessoa física é a que se aproxima mais deste conceito de tributação ótima; tal consideração se faz em tese, por ser mais simples trabalhar todas essas características nesse tipo de tributação.

Neste ponto, insta salientar que o sistema de deduções permitido na legislação norte-americana é muito minudente, permitindo a aferição da real capacidade contributiva do indivíduo, utilizando-se, efetivamente, da técnica da personalização do tributo, o que não ocorre no Brasil.

É claro que um número excessivo de deduções torna o sistema mais complexo, às vezes, caro de administrar, podendo, em situações excepcionais, tornar impraticável a tributação, sendo necessária a eterna busca pelo meio termo.

Importante salientar que a escolha pela permissão de deduções é política e é feita, muitas vezes, com o intuito de estimular determinadas condutas, como por exemplo, a permissão de dedução de gastos com caridade.

Posner, também, aponta que a tributação sobre ganho de capital, muitas vezes, não é eficiente, pois tributa a simples operação de venda de ações, onde, de fato não há realização de capital, o que torna ineficiente o mercado e desestimula as operações com ações, além disto, não leva em consideração o fato de que a tributação sobre o ganho de capital deve se dar com a realização desse, caso contrário desestimula a

²⁷³ POSNER, Richard A. *Op. cit.*, p. 511-537.

prática de operações financeiras²⁷⁴.

Posto isto, tem-se claro que a tributação impacta diretamente nos rumos que seguem a economia de um país, sendo desenhada nos termos da escolha política feita pelos agentes políticos competentes para estruturar seu sistema operacional.

Todavia, ela não pode ser eligida ao acaso, devendo ser estruturada de forma a garantir direitos fundamentais. Ademais, para seu exercício deverá observar diversos limites, trazidos pela capacidade contributiva, que procurará fazer com que o sistema tributário a ser instituído observe os princípios da justiça e da igualdade.

2.2 INTRODUÇÃO À ANÁLISE DA EFICÁCIA E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No passado, o princípio era visto como um mero postulado, sem qualquer efeito vinculante, pois, assim, eram reputadas, à época, as normas classificadas como meramente programáticas.

Contudo, apesar de ainda hoje haver quem defenda esta corrente, a ampla doutrina²⁷⁵ procura dar maior eficácia à capacidade contributiva, seja porque a própria interpretação dada às normas programáticas mudou, pois passaram a ser vistas como dispositivos dotados de eficácia jurídica, seja porque se passou a interpretar as normas que veiculavam tal princípio como sendo de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Reportamo-nos ao relato feito sobre a natureza acolhedora da norma no item 1.12 do capítulo anterior.

Deste modo, entendendo-se, junto com a corrente majoritária²⁷⁶, que tal norma é possuidora de eficácia, podendo ser aplicada na prática; o que varia, de fato, é a forma de sua aplicação para quem defende que a norma é programática, em relação a quem postula ser ela preceptiva, dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

²⁷⁴ POSNER, Richard A. *Op. cit.*, p. 511-537.

²⁷⁵ Capitaneada por José Marcos Domingues de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Gisele Lemke, Regina Helena Costa, dentre outros.

²⁷⁶ Capitaneada por José Marcos Domingues de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Gisele Lemke, Regina Helena Costa, dentre outros.

Faz-se uma classificação entre eficácia positiva e negativa, sendo a primeira aplicada no plano do legislador, que deve observá-la ao elaborar novos comandos normativos; já a segunda se dá no plano do aplicador e intérprete da lei, que a levará em consideração ao analisar um caso concreto, aferindo se, naquela situação, seria ou não viável a tributação.

Frise-se que, apesar da maioria dos doutrinadores²⁷⁷ reputarem que a norma que abriga o princípio em estudo seria ou programática, ou dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata, há quem defenda, como Ângela Pacheco²⁷⁸, a tese de que é norma de eficácia contida, pois solicitaria a intervenção do legislador e teria eficácia plena até que o legislador ordinário expedisse norma delineando os direitos subjetivos dos cidadãos.

Nós entendemos, conforme exposto no item 1.12, junto com Zilveti e Gisele Lemke, que a norma seria auto-executável, portanto, dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata, até porque não teria sentido se pensar em um sistema tributário moderno, sem nele se incluir o princípio da capacidade contributiva e dotá-lo de eficácia plena, pelo fato de derivar do princípio da isonomia. Cabe invocar, neste ponto, lição de José Marcos Domingues de Oliveira:

Se isto se admitir, além da pura e simples violação do princípio, ter-se-á de conviver com o desrespeito à isonomia, pois, como antecipadamente demonstrado, o único critério de *discrimen* válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o da riqueza, tendo em vista sua compatibilidade e estreita e intrínseca adequação ao substrato econômico da tributação.²⁷⁹

Posto isto, vê-se, claramente, que o princípio da capacidade contributiva é uma limitação ao poder de tributar, unindo-se ao lado de vários princípios que tem a mesma função, como: legalidade, igualdade, proporcionalidade, não confiscatoriedade e tipicidade. E, exatamente pelo fato de ser um freio à tributação, origina dois limitadores

²⁷⁷ José Marcos Domingues de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Gisele Lemke, Regina Helena Costa, dentre outros.

²⁷⁸ PACHECO, Ângela M.M. Capacidade Contributiva. *Capacidade Contributiva: Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, n. 14, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 305/307, 1989.

²⁷⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 78.

à atuação do Fisco, que são: o mínimo existencial, seu limite inferior, e a não utilização da tributação com efeitos confiscatórios, seu limite superior.

2.3 LIMITES À TRIBUTAÇÃO PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.3.1 O MÍNIMO VITAL

Todo o tributo que venha a incidir sobre os recursos destinados a garantir as necessidades básicas, fundamentais para a sobrevivência, será inconstitucional por ferir a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva só surge após o preenchimento das necessidades básicas do indivíduo, e nunca sobre estas, sendo essa a relação existente entre capacidade contributiva e o mínimo existencial.

Ricardo Lobo Torres traz um ensinamento excelente sobre a relação entre capacidade contributiva e o mínimo existencial, que transcrevemos abaixo:

[...] a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*.²⁸⁰

Klaus Vogel é considerado um grande defensor de um imposto de renda justo na Alemanha, e para tanto procurou convencer os tribunais de que a tributação da renda não poderia se dar sobre o mínimo existencial, em razão da capacidade contributiva, segundo relato de Fernando Zilveti²⁸¹. E, em maio de 1990, teve sua teoria acatada pelo Tribunal Constitucional Alemão que entendeu que, na tributação da renda

²⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 163-164. v. 3

²⁸¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 206.

dever-se-ia manter isenta uma quantia referente ao mínimo existencial da família, após a satisfação do qual, seria possível se falar em tributação²⁸². Em 25 de setembro de 1992, o Tribunal Constitucional Alemão, ao autorizar a dedução do mínimo existencial da base de cálculo do imposto de renda, ofereceu parâmetros de cálculo do mínimo existencial, que foram: despesas com moradia, com calefação, média de gastos extraordinários para subsistência²⁸³.

Vale mencionar que a lei alemã do imposto de renda, de 16 de abril de 1997 veiculou vários mecanismos com o fim de proteger o mínimo existencial individual e familiar, fixando limites básicos de dedução, acrescidos de deduções de casal e filhos, sendo ela analisada pelo Tribunal Constitucional que entendeu que a determinação da quantia relativa ao mínimo vital se encontra na dependência da “situação econômica geral e da necessidade mínima reconhecida pela comunidade jurídica”²⁸⁴.

Acrescente-se que, com base na vedação ao imposto-estrangulamento, o Tribunal Constitucional Alemão, no acórdão BVerfGE 87, 153, reconheceu, mais uma vez, que o mínimo vital, chamado de reserva nuclear, não poderia ser maculado pela tributação, confira-se:

As leis tributárias devem ser em cada caso compatibilizadas em seu efeito delimitador da liberdade com o art. 2 par. 1 GG. Nisso deve-se sempre considerar que as leis tributárias intervêm diretamente na liberdade de ação geral, em sua expressão como desdobramento da personalidade no campo do direito patrimonial e profissional (Art. 14 par. 1 Art. 12 par. 1 GG). Isso significa que uma lei tributária não pode ter nenhum efeito ‘estrangulador’. O direito tutelado de liberdade só pode assim ser limitado até o ponto em que reste mantida para o titular de direito constitucional (sujeito passivo tributário) uma reserva nuclear de resultados da própria atividade no campo econômico na forma de fundamental utilidade privada do adquirido e do fundamental poder de disposição sobre as posições jurídicas de ativos produzidos. (BVerfGE 87, 169) (Destacamos)²⁸⁵

Tipke defende que o Estado pode tributar a renda líquida do indivíduo, após

²⁸² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 206.

²⁸³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 207.

²⁸⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 209.

²⁸⁵ FURQUIM, Luiz Doria. O Moderno Direito Tributário Alemão. *Revista Doutrina TRF 4ª Região*, 20ª Ed., de 29.10.2007, extraído do site WWW.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edição020/O%20moderno%20Direito%20Tributario%20alemao.htm, em 21/01/2009. Texto adaptado da obra “Steuerrecht”, de Klaus Tipke e Joachim Lang, 18ª Ed..

atendido o mínimo existencial e que a capacidade contributiva conduz a tributação no auxílio do cidadão, preservando a garantia do mínimo existencial.²⁸⁶

No direito espanhol, também, houve por parte da Corte Constitucional o reconhecimento de que o mínimo existencial deveria ser protegido da tributação, já que o contribuinte deveria contribuir de acordo com sua capacidade contributiva²⁸⁷.

Aqui no Brasil, Rui Barbosa despertou a atenção para a discussão acerca do respeito ao mínimo existencial, ao declarar:

Nesse ponto já toquei em outro lugar, declarando que considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminimum*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente esse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências da equidade.²⁸⁸

Atualmente, em nossa doutrina pátria, o grande defensor do respeito ao mínimo existencial é Ricardo Lobo Torres, que defende, inclusive, ser o mesmo um direito fundamental.²⁸⁹ Entende o mencionado autor que deve ser reconhecida a imunidade do mínimo existencial, por força de uma interpretação sistemática de diversos dispositivos constitucionais, já que em nossa constituição atual não há previsão expressa quanto a não tributação do mínimo existencial²⁹⁰.

Da mesma forma, há outra corrente entendendo tratar-se o mínimo existencial de hipótese de isenção; por exemplo, Regina Helena Costa, postula não existir imunidade pelo simples fato de derivar tal conceito da Constituição, far-se-ia necessária à atuação do legislador infraconstitucional, e exatamente por isso, teria que ser classificada como isenção.

Segundo José Souto Maior Borges esta isenção do mínimo existencial:

²⁸⁶ *Apud* Fernando Aurélio Zilveti. *Op. cit.*, p. 29-210.

²⁸⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 212.

²⁸⁸ BARBOSA, Rui. *Obras Completas de Rui Barbosa*. Relatório do Ministro da Fazenda, v. XVIII, 1891, tomo III, Rio de Janeiro, MEC, 1949, p. 62.

²⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 61.

²⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. RDA vol. 177, p. 32 e 36.

[...] é ditada por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I) conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II) justiça fiscal; os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III) compensação econômico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.²⁹¹

Há, ademais, quem, como Sainz de Bujanda, defenda a tese de que tal situação se configuraria como caso de inexistência de capacidade contributiva; o referido autor alega que “a satisfação das necessidades básicas do indivíduo não expressam aptidão para contribuir”.²⁹²

Filiamo-nos a corrente capitaneada por Ricardo Lobo Torres por entendermos que o respeito ao mínimo existencial é o fundamento do princípio da dignidade da pessoa humana, que como princípio fundamental elencado no art. 1º, inciso III, da CRFB, norteia todo o nosso sistema constitucional; ademais, pode, por derivar dos princípios acolhidos pela Constituição, ser reputado direito fundamental, nos termos do disposto no § 2 do art. 5º, da CRFB²⁹³. Vale nesse ponto salientar, com apoio em lição proferida por Ricardo Lobo Torres, que não existe uma imunidade relativa ao mínimo existencial, mas sim diversas, que podem aparecer de forma explícita na constituição, como as que podemos constatar da leitura dos seguintes dispositivos constitucionais: arts. 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXVI; 150, inciso VI, alínea “c”; 153, § 4º; 198; 203; 206, inciso IV, todos da CRFB; bem como, existem as imunidades implícitas que podem ser extraídas da leitura dos seguintes artigos: 5º, incisos XIII, XXXV, LII, LV e 226, todos da CRFB.

Até o presente momento discorreremos sobre o mínimo vital sem conceituá-lo, o que faremos agora.

A noção de mínimo existencial tem contornos maleáveis, que se modificam de acordo com a cultura, e o contexto social e econômico em que vive cada povo. Regina

²⁹¹ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 48.

²⁹² *Apud* Regina Helena Costa, *op. cit.*, p. 67-68.

²⁹³ No que tange aos critérios necessários para determinar um direito como fundamental, remetemos o leitor ao item 3.5, onde tal ponto será desenvolvido com mais vagar.

Helena Costa alega que:

A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputaram necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.

O conceito de mínimo vital, portanto, varia no tempo e no espaço.²⁹⁴

Ana Paula de Barcellos apresenta a seguinte definição acerca do que seja mínimo existencial:

[...] o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outro, liberal, deixando a cargo de cada um seu próprio desenvolvimento.²⁹⁵

Há um dispositivo constitucional que pode auxiliar o legislador, ao editar normas que assegurem o mínimo existencial, que é o artigo 7º, inciso IV, da CRFB, o qual deixa estadeado que:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (Sublinhamos)

Ou seja, o mínimo existencial, de acordo com a CRFB, abrange a garantia de atendimento das necessidades vitais básicas vinculadas à moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, depois de atendido a tais necessidades, pode o cidadão ser apontado como possível contribuinte, antes não;

²⁹⁴ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 70.

²⁹⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002, p. 197-198.

e deve o Legislador observar, ao instituir ou majorar tributos, exatamente estes pontos e garanti-los, sob pena de ofensa ao princípio ora sob análise. Nesse ponto remetemos o leitor ao item 1.3.3, onde, ao abordarmos a capacidade contributiva em representação, discutimos a questão atinente aos custos do contribuinte para manter sua família, o que se encontra, também, dentro do conceito de mínimo existencial.

Importante salientar que, como já foi dito, o mínimo existencial é o núcleo do princípio da dignidade da pessoa humana, elencado, pela nossa carta constitucional, como sendo um princípio fundamental nos termos do disposto no art. 1º, inciso III, da CRFB, representando um norte de interpretação para todo o sistema constitucional que foi construído. Sobre o princípio da dignidade da pessoa humana, remetemos ao leitor ao item 3.5 do presente trabalho, no qual tecemos maiores comentários e apontamos sua vinculação com o conceito de direitos fundamentais.

A grande preocupação existente consiste em quantificar o que seja mínimo vital. Ricardo Lobo Torres²⁹⁶ sugere que os índices de qualidade de vida divulgados pela ONU podem servir, também, para definição do que pode ser considerado mínimo existencial.

José Maurício Conti levanta alguns exemplos de inintributabilidade do mínimo existencial: a) o imposto de renda, onde a tributação começa para pessoas físicas, em relação àqueles que percebem acima de um determinado valor, que, geralmente sofre reajuste anual; b) há, também, isenções, em vários tipos de impostos indiretos, de produtos considerados de primeira necessidade²⁹⁷.

Klaus Tipke entende que o mínimo existencial deve ter como patamar mínimo o benefício da aposentadoria, pois o cidadão ativo possui mais necessidades que o aposentado, normalmente²⁹⁸.

Na Alemanha, local onde o princípio da capacidade contributiva é implícito ao sistema tributário, o Tribunal Constitucional Alemão passou a entender, nos moldes do salientado por Edilson Pereira Nobre Júnior que:

²⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 441. v. 1

²⁹⁷ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 55.

²⁹⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, 34.

[...] afigura-se inadmissível que o administrado seja despojado de seus recursos indispensáveis à sua existência digna, de sorte que a intervenção estatal na propriedade, pela via fiscal ou não, não deverá alcançar patamares capazes de privá-lo dos meios mais elementares de subsistência. O seu pensar pode ser sumariado na seguinte passagem: “O art. 1.1 GG impõe, em todo caso, que não se despoje o indivíduo dos recursos indispensáveis para uma existência digna. A intervenção estatal na propriedade privada, digamos, por exemplo, por via fiscal, nunca deveria ir tão distante como para privar aquele de seus mais elementares fundamentos de existência”.²⁹⁹

Deve-se deixar claro, conforme já foi dito, o mínimo existencial varia de acordo com a sociedade em análise, é, sem dúvida, um conceito relativo, e, não poderia deixar de sê-lo em razão da complexidade de sociedades que compõem o mundo em que vivemos, contudo, nada disto impede a sua percepção, nem, muito menos, a possibilidade de reconhecer que o mesmo está sendo respeitado ou não. Inclusive, é possível estipular um valor ou percentual retirado da análise de uma região ou país para determinar o que se pode reputar por mínimo existencial naquela localidade, todavia, como não dispomos de conhecimentos econômicos e matemáticos para fazer tal análise, limitamo-nos a apontar a viabilidade de obtenção de um índice, sempre relativo, levando em consideração a realidade da sociedade analisada para nortear a análise acerca do respeito ao mínimo existencial por parte do sistema tributário daquela localidade.

2.3.2 O CONFISCO

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins:

Os dicionários definem confisco como ato de apreender em favor do Fisco. É o mesmo que confiscação, que se origina do latim *confiscatio, onis*. Não apreender por força de lei justa, mas de ato de força.

A evolução da figura revelou, nos diversos direitos nacionais, resultar em enorme resistência por parte dos sujeitos à penalidade, assim como passou a ter conotação por parte do Estado, foi substituído pelo próprio todo e o exercício do poder de confiscar estendido a todas as áreas estatais e a outros sujeitos

²⁹⁹ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *Op. cit.*, p. 51.

que não apenas os passivos da relação jurídica tributária.

Justificado, às vezes, como nos casos de guerra, de calamidade pública ou urgente necessidade nacional, na maior parte dos casos foi sempre rejeitado, por falta de sustentação jurídica ou fática, ao ponto de ter se constituído, em quase todos os sistemas jurídicos das nações civilizadas em figura interdita, como é o caso do Brasil.³⁰⁰

O artigo 150, inciso IV, da CRFB, contém vedação expressa à utilização de tributos com efeitos confiscatórios. Ives Gandra considera que o constituinte foi extremamente feliz ao utilizar a expressão “efeito confisco”, ao invés de apenas “confisco”, isto porque, segundo o referido doutrinador, o “efeito” da imposição permite uma reflexão mais ampla sobre a intenção do legislador.³⁰¹

Para Aliomar Baleeiro “são tributos confiscatórios os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.³⁰²

Reputa-se que a vedação ao confisco³⁰³ é o limite superior da capacidade contributiva, pois esta existe até o momento em que o tributo passa a ferir o direito de propriedade, que, em nossa CRFB, foi elevado ao **status** de direito e garantia fundamental de aplicação imediata, nos termos do disposto no art. 5º, inciso XXII c/c § 1º, da CRFB, ou a impedir o exercício de atividade profissional, que, também é direito e garantia fundamental, nos termos do art. 5º, XIII c/c § 1º da CRFB.

A partir do momento em que a tributação passa a macular a propriedade ou impedir a prática de atividade profissional, torna-se injusta e inconstitucional, por ferir a capacidade de contribuir do indivíduo.

Cabe invocar sábia lição de Tipke, segundo o qual “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade

³⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 4, 2ª tiragem, Co-edição CEU/Res. Tributária, p. 285/286, 1990.

³⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 10, p. 12-18, jul. 1996.

³⁰² BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 564.

³⁰³ Ricardo Lobo Torres coloca que a proibição do excesso, na qual está inserida a vedação ao confisco, é decorrente da sistemática dos direitos fundamentais. Ademais, aponta no contexto do excesso a vedação a atividade profissional (5º, XIII, da CRFB), e a proibição de exagero na tributação da família. (vide texto “Legitimação da Capacidade Contributiva, *op. cit.*, p. 435-436) Não fizemos esta distinção por entender que o a vedação ao confisco engloba todas as hipóteses.

contributiva”.³⁰⁴

Hugo de Brito Machado tem o seguinte posicionamento sobre o efeito confiscatório nos impostos reais:

Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com o seu patrimônio intangível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isto de privar-se de parte de seu patrimônio, não será confiscatório.³⁰⁵

Todavia, devemos ser, neste ponto, honestos intelectualmente para afirmar que tal conceito é relativo, pois varia, inclusive, de sociedade para sociedade, bem como em relação ao papel do Estado frente a esta sociedade. Os países nórdicos tem uma tributação muito elevada, todavia não é vista como confiscatória já que o Estado, de fato, retorna aos seus cidadãos, por meio de serviços, todo o dinheiro recolhido via tributação. Explicamo-nos: nesses países a saúde pública, o ensino público, a calefação são fornecidos pelo Estado de modo satisfatório a todos os cidadãos de todas as classes sociais, que não precisam ter que contratar tais serviços para si, por meio de instituições privadas, fazem se o desejarem, mas o serviço estatal é fornecido a contento. Ou seja, o pagamento dos tributos é suficiente para garantir a esses indivíduos bons serviços, o que significa que além desse pagamento, não terão que arcar com novos gastos para obter serviços melhores. Aqui no Brasil a situação é diferente, a tributação é alta pois o Estado procura prestar tais serviços: saúde, educação, etc, mas eles são tão ruins que obrigam, por exemplo, a população que integra a classe média a pagar por tais serviços em uma instituição privada, ou seja, o pagamento é duplo: via tributação e pelo particular, então, nesse ponto, pode haver tributação confiscatória, pois a renda do indivíduo será muito comprometida, o que é agravado em um sistema onde a tributação da renda pessoa física é pobre em

³⁰⁴ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, p. 67.

³⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, "Pincípios..." p. 74.

deduções.

Situações absurdas são facilmente perceptíveis, e quanto a estas não existe discussão. Todavia, o grande problema reside nas situações intermediárias. No direito nacional não se tem um parâmetro construído sobre a questão. A maioria dos doutrinadores não enfrenta diretamente o tema, ou repassa a obrigação de sua análise para o Judiciário ou para o Legislativo.

Edilson Pereira Nobre Júnior nos traz uma importante contribuição feita pela Corte Suprema Argentina, que estabeleceu algumas premissas para a análise de uma tributação confiscatória:

a) considerando-se ser a lei a única expressão do poder tributário, descabida, quando do reconhecimento de inconstitucionalidade de um tributo confiscatório, o estabelecimento judicial de um percentual suportável, haja vista tal ser um exclusivo atributo parlamentar; b) a de qualificar-se como confiscatório o gravame que importe em desapoderar o sujeito passivo de mais de 33% da utilidade, renda ou desapoderar o sujeito passivo de mais de 33% da utilidade, renda ou benefício resultante de uma exploração razoável, ou do valor do capital; c) necessidade, além da exasperação do patamar indicado, que se cuide de tributo direto, porquanto, nos denominados tributos indiretos, cujo ônus é traspassado a terceiro, a sua incidência não se dá na medida da porção do capital ou da renda absorvida; d) com o objetivo de julgar a razoabilidade de um tributo, necessária a dedução do montante deste dos valores inerentes à mora, ou relativos à acumulação de outros tributos, razão pela qual a Câmara Federal (Sala do Contencioso Administrativo) não admitiu fossem inquinadas de inconstitucionais as sanções tributárias, qualquer que fosse a percentagem dessas.³⁰⁶

O Supremo Tribunal Federal considerou confiscatória a exigência de contribuição previdenciária dos servidores públicos federais no percentual de 25%, fundamentando o seu entender nos seguintes pontos retirados da ementa do acórdão prolatado na MC na ADI 2010/DF, rel. Min. Celso de Mello:

A tributação confiscatória é vedada pela Constituição da República.

- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o relator ficou vencido, no precedente

³⁰⁶ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *Op. cit.*, p. 52-53.

mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto).

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada ao princípio da razoabilidade.

Verifica-se que o STF fez uma análise da tributação que incide ao nível federal sobre o contribuinte, para considerar a alíquota estabelecida como confiscatória. Não chegou a ser uma análise sobre toda a carga tributária, nem foi uma análise por tributo, fez-se um meio termo.

Ferreiro Lapatza faz uma observação quanto ao ponto muito pertinente, senão vejamos:

No puede desconocerse, pues, la prohibición de que el Estado se apodere, por vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. Prohibición que há de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo.³⁰⁷

Concordamos com tal colocação, pois o confisco pode se dar por um tributo ou

³⁰⁷ Apud AMARAL JUNIOR, Victor R. do. *Temas Atuais de Direito Tributário*. REGO FEITOSA, Raymundo Juliano; QUEIROZ, Mary Elbe. (Coords). Recife: ESAF, 2003, p. 310-311. v. 2.

por um sistema tributário mal estruturado, portanto, sua análise deve ser o mais ampla possível. Herbert Cornélio Pieter de Bruyn Junior³⁰⁸, também, defende que para a verificação do caráter confiscatório de um tributo deve ser levada em consideração a carga tributária global.

Como já abordamos, todo o direito tem um custo, que é arcado pelos cidadãos via tributação, todavia, para que tal sistema feche faz-se fundamental que o serviço prestado pelo Estado dê vazão a todos os cidadãos, seja bom e eficaz, caso contrário, não haverá equilíbrio na equação, um setor da economia acabará saindo no prejuízo, e o sistema, por injusto, acabará desestimulando, de certa forma, o desenvolvimento econômico.

Entendemos que, para um país em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, uma tributação que se concentra sobre a classe média, que não se utiliza da maioria dos serviços prestados pelo Estado, o que faz com que tenha que contratar tais serviços no mercado, sem que para tal haja possibilidade justa de dedução, tende a ser confiscatória, além de prejudicial ao desenvolvimento nacional.

De todo o exposto, conclui-se que será confiscatório aquele tributo que ferir, de forma desproporcional, o direito de propriedade, ou impedir a prática de atividade lícita, sendo, por isto, inconstitucional, pois viola diretamente o art. 150, IV, da CRFB, além de macular o princípio da capacidade contributiva, que tem no confisco o seu limite superior. Por fim, ressaltamos que, como na questão atinente ao mínimo existencial, também é possível se estipular um valor/percentual para o que pode ser reputado confisco, levando em consideração a sociedade e sua realidade econômica, tendo em vista que tal conceito é relativo, o que facilitará a análise quanto ao respeito do sistema tributário a esse limite superior, contudo, sua inexistência não impede nem a análise, nem imposição de sua observância.

³⁰⁸ BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O Princípio do Não-Confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

2.4 DESTINATÁRIO LEGAL DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Com o fim de estabelecermos quem seria o destinatário legal tributário, faz-se necessário, primeiro, recordar algumas noções referentes à sujeição passiva tributária.

Na relação jurídica tributária, há a figura de um sujeito ativo, que é o destinatário de renda auferida com o tributo, e existe um sujeito passivo, que é quem arca com o ônus do pagamento do tributo e com as demais obrigações que o cercam.

Ricardo Lobo Torres dá a seguinte definição para o sujeito passivo da obrigação tributária: “pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito”.³⁰⁹

Contata-se que o sujeito passivo pode ser o contribuinte, que é aquele que pratica o fato gerador, ou o responsável, que apesar de não praticar o fato gerador da obrigação tributária, torna-se obrigado a efetuar o pagamento do tributo por expressa determinação legal.

Modernamente, a doutrina tem apresentado a tendência de defender a tese de que o conceito de capacidade contributiva é aplicável às pessoas físicas, sendo possível sua aplicação, também, em relação às pessoas jurídicas, como é o caso de Regina Helena Costa³¹⁰, de José Marcos Domingues de Oliveira³¹¹, Gisele Lemke³¹², Roque Antonio Carrazza³¹³, Hugo de Brito Machado³¹⁴, Sacha Calmon Navarro Coêlho³¹⁵, Klaus Tipke³¹⁶, Griziotti³¹⁷, Perez de Ayala e Eusébio González³¹⁸.

³⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.256.

³¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 108.

³¹¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 55.

³¹² LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p.51.

³¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 79-80.

³¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 58.

³¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 85.

³¹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, p. 35.

³¹⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Trad. Argentina. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 221.

³¹⁸ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira. *Op. cit.*, p. 55.

Entendimento que acompanhamos³¹⁹.

De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira, ao invocar a lição de Perez de Ayala e Eusébio González, as pessoas jurídicas

[...] têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de produtividade para sobreviverem como célula econômica, e, ao depois, participarem no custeio da despesa pública, pois demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, riqueza.³²⁰

Por conseguinte, não é necessário, como alguns colocam, alterar o significado do princípio ou até recordar que por trás de uma pessoa jurídica, há uma pessoa física que pode ou não ter capacidade contributiva, como sua dirigente. A própria pessoa jurídica é, também, destinatária do princípio da capacidade contributiva, e, pode invocá-lo sempre que se sentir prejudicada por uma tributação que atinja o seu mínimo operacional ou extrapole a sua capacidade de contribuir, maculando o seu direito de propriedade de maneira injustificada.

Verifica-se que os impostos que recaem sobre a renda e o capital das pessoas jurídicas têm como fundamento a capacidade contributiva, e que as isenções concedidas às microempresas, conforme dispõe o art. 179, da CRFB, também nela se justificam.

Retornando ao tema relativo à sujeição passiva tributária, mais particularmente, aos responsáveis pela obrigação tributária, sabe-se que há duas formas de responsabilidade tributária: a por substituição, que pode ser para frente ou para trás; e, a por transferência, que pode ser por sucessão ou por imputação legal. Estas são modalidades de sujeição passiva indireta, pois a direta é a do contribuinte que, conforme já ressaltamos, é quem pratica o fato gerador.

É exatamente em relação à sujeição passiva tributária indireta que se discute a

³¹⁹ Regina Helena Costa, a p. 60, informa ser majoritária a corrente que entende que a capacidade contributiva só se aplica a pessoas físicas, e cita Dino Jarah, Paulo de Barros Carvalho e Sainz de Bujanda para respaldar essa afirmativa, todavia, atualmente, pelo menos na doutrina nacional entendemos já não ser mais adequado se dizer que a corrente majoritária é a que defende a aplicação do mencionado princípio apenas as pessoas físicas, ante o amplo rol de autores que entendem ser possível sua aplicação, também, as pessoas jurídicas.

³²⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 55.

observância do princípio da capacidade contributiva, pois o titular da capacidade contributiva não é o sujeito passivo.

Segundo Regina Helena Costa:

[...] na sujeição passiva indireta, como vimos, um terceiro – relacionado com a situação hipotética – é chamado a suportar o impacto tributário sem que tenha dado ensejo a esta situação, inserida no aspecto material da hipótese de incidência. Por isso, não é a capacidade contributiva desse terceiro que importa no caso, senão, a daquele a quem, originariamente, incumbiria responder pela imposição, ou seja, o sujeito passivo direto ou contribuinte.

E assim é – na modalidade “substituição tributária” – porque apenas aquele a quem possa ser imputado o fato imponible é que pode ter sua capacidade contributiva atingida, face à vinculação “capacidade contributiva – hipótese de incidência – fato imponible”. A capacidade contributiva do substituto é irrelevante.³²¹

Tendo em vista que o substituto é onerado da mesma forma que o substituído seria, deve ser beneficiado pelas mesmas vantagens que este, ou seja, o regime jurídico aplicável à tributação será o do substituído. Este posicionamento privilegia a isonomia, pois o substituto recolhe o tributo nas mesmas condições que o faria o substituído se não houvesse o regime da substituição tributária, já que a capacidade contributiva analisada é a do substituído.

2.5 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Há uma grande controvérsia doutrinária a respeito da aplicação do referido princípio, pois há quem defenda que se cinge aos impostos, enquanto outros entendem que todos os tributos devem observá-lo.

Em nosso direito positivo, como já outrora exposto, o princípio da capacidade contributiva vem expressamente elencado no § 1º do art. 145 da Carta Constitucional, que assim dispõe:

Art. 145 – [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].

³²¹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 66.

Caso interpretemos o referido dispositivo de forma literal, poderemos chegar à errônea conclusão de que o princípio em análise só se aplicaria aos impostos, não podendo ser invocado em relação aos demais tributos. Contudo, não se pode olvidar que, como já dito, o princípio da capacidade contributiva não advém somente deste dispositivo constitucional.

Não há dúvidas quanto a sua aplicação em relação aos impostos³²², que por serem cobrados em razão da demonstração de riqueza do contribuinte, e não de uma atuação estatal, devem sofrer uma limitação na incidência sob pena de onerar em demasia os contribuintes.

Contudo, não se pode afastar o referido princípio dos demais tributos, já que como os impostos, também retiram recursos financeiros dos sujeitos passivos; mesmo que seja como retribuição por uma atividade estatal, e é no sopesamento desta retirada que deve incidir o princípio em estudo.

A corrente que defende a aplicação do princípio a todos os tributos tem como adeptos os seguintes doutrinadores: José Marcos Domingues de Oliveira³²³, Ricardo Lobo Torres³²⁴, Fernando Aurélio Zilveti³²⁵, Gisele Lemke³²⁶, Luciano Amaro³²⁷, Edílson Pereira Nobre Júnior³²⁸, Roberto Ferraz³²⁹, Ricardo Lodi Ribeiro³³⁰, Victor R. do Amaral Júnior³³¹, Bernardo Ribeiro de Moraes³³², Sacha Calmon Navarro Coelho³³³, dentre

³²² O art. 16 do CTN apresenta uma boa definição para imposto, qual seja: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

³²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva* : Conteúdo e Eficácia do Princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 77.

³²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 97.

³²⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 288.

³²⁶ LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda* : os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p. 51.

³²⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 140-141.

³²⁸ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Op. cit.*, p. 70,84, 94.

³²⁹ FERRAZ, Roberto. A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 79, jul. 2006

³³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. *Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 499.

³³¹ AMARAL JÚNIOR, Victor R. do. Igualdade e Capacidade Contributiva: Princípios Basilares da Progressividade. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe. *Temas Atuais de*

outros.

Fábio Leopoldo de Oliveira ensina que:

É inegável que a maior amplitude da aplicação do princípio se dá no campo dos impostos, por se tratarem de tributos desvinculados de quaisquer prestações específicas em relação aos contribuintes. Mas isso não afasta a aplicabilidade obrigatória do princípio às demais espécies tributárias, uma vez que todas elas buscam retirar recursos econômicos do particular para os cofres públicos e, portanto sujeitas aos princípios da legalidade, da tipicidade e da isonomia, que estão intimamente ligados à capacidade contributiva.

[...]

Assim, em conclusão, reafirmamos a posição já declarada de que todos os tributos, e não apenas, os impostos, devem ser objeto da consideração da capacidade contributiva, quer por parte dos Legisladores Ordinários, quer por parte dos Aplicadores e Intérpretes da norma tributária. (Grifos do autor)³³⁴

Destaque-se posicionamento de Douglas Yamashita que defende a aplicação do princípio apenas para os tributos com finalidade fiscal, pois nestes o principal enfoque é a arrecadação de recursos financeiros, realizando-se a justiça tributária através da distribuição isonômica da carga tributária em consonância com a capacidade contributiva.³³⁵

Cabe transcrever um trecho da obra de Yamashita, onde ele deixa claro o seu entendimento sobre o tema:

Assim, juntamente com Tipke entendemos que um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma *norma de finalidade fiscal*, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou *norma de finalidade extrafiscal* é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de

Direito Tributário. Recife: ESAF, 2003. p. 323. v. 2.

³³² Capacidade Contributiva e capacidade econômica à luz da Constituição. *Repertório IOB de jurisprudência, Tributário e Constitucional*, n. 17, p. 279-282, 1ª quinzena de setembro, 1990.

³³³ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 46-62.

³³⁴ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Capacidade Contributiva. *Capacidade Contributiva: Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, n. 14, co-edição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 230/231, 1989.

³³⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 62.

capacidade contributiva.³³⁶

José Maurício Conti³³⁷ procura delimitar melhor o campo de atuação da capacidade contributiva em relação aos tributos, afirmando que, em relação aos impostos é aplicável em toda a sua extensão e efetividade, já no que tange aos demais tributos, seria utilizado de forma restrita, respeitando-se, apenas, os limites que lhe dão o contorno superior e inferior, ou seja, a vedação da tributação do mínimo existencial e o não confisco, tratados nos itens 2.3.1 e 2.3.2, respectivamente.

Regina Helena Costa³³⁸, Hugo de Brito Machado³³⁹, Américo Lacombe³⁴⁰, Vittorio Cassone³⁴¹, Adilson Rodrigues Pires³⁴², Yoshiaki Ichihara³⁴³, Roque Antonio Carrazza³⁴⁴, Luiz Felipe Negrão³⁴⁵, Ana Neyle Olímpio Holanda³⁴⁶, dentre outros, defendem que a capacidade contributiva é aplicável apenas para os impostos. Alguns se baseiam em uma interpretação literal do § 1º do art. 145 da Constituição Federal; outros consideram que não é possível aplicá-lo aos demais tributos, pois, os vinculados são cobrados em razão de uma atuação estatal, não vislumbrando, por conseguinte, a figura do sujeito passivo.

Superada essa discussão, e adotando a corrente doutrinária que defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva para todos os tributos, devemos começar a analisar sua utilização em relação aos impostos.

³³⁶ YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, p. 64.

³³⁷ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 65.

³³⁸ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 52-60.

³³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição Federal de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 67-68.

³⁴⁰ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 35.

³⁴¹ CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição*. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1990. p. 27-28.

³⁴² PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 8-10.

³⁴³ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1999. p. 59.

³⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 84 e 113.

³⁴⁵ NEGRÃO, Luiz Felipe. Princípio Jurídico da Capacidade Contributiva e Taxa na Constituição de 1988. *ARCHÉ: Interdisciplinar*, Rio de Janeiro, v.9, n. 27, p. 178, 2000.

³⁴⁶ HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, ano 7, n. 25, p. 26, jul./set., 1998.

2.5.1 COM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS

Os impostos por serem tributos não vinculados a atividade estatal, podem ser balizados pela capacidade contributiva em sua máxima extensão, pois se impõem a eles não apenas o respeito aos limites inferior (mínimo existencial) e superior (confisco), como também, é possível, ao estabelecer sua hipótese de incidência, escolher índices que apontam para a existência de capacidade contributiva, que são: a renda, o patrimônio, e o consumo, quanto a estes remetemos o leitor ao item 1.5. Nenhum destes índices é suficiente para englobar toda a capacidade contributiva do contribuinte, razão pela qual, deve haver diversos impostos aptos a captar as diversas formas de capacidade contributiva, sendo inviável, por isso, a idéia de um imposto único, que seria, inclusive, inconstitucional por macular o princípio em estudo³⁴⁷.

Diz-se, também, que há técnicas de tributação que procuram garantir a aplicação do princípio aos impostos, tais como: a) progressividade: que determina a aplicação de alíquotas progressivas, que crescem à medida que a base de cálculo aumenta³⁴⁸; a CRFB faz indicação expressa desta técnica nos artigos: 153, §2º, inciso I, §4º, inciso I; 156, § 1º, incisos I e II; b) proporcionalidade: caracterizada pela estipulação de um percentual que recai sobre a base de cálculo, independente da grandeza numérica que esta assuma, ou seja, a base aumenta, mas o percentual continua o mesmo; c) pessoalidade: que procura aferir as condições pessoais do sujeito passivo da exação, auxilia a observância da capacidade contributiva subjetiva³⁴⁹, determinando deduções, por exemplo. A CRFB indica expressamente a utilização desta

³⁴⁷ Ao entendermos que o imposto único é inconstitucional por macular a capacidade contributiva, tecemos tal consideração em relação a substituição de todo um sistema tributário estruturado por um único tributo, no caso, o imposto. Não está a se posicionar contrariamente a impostos que congregam um segmento de mercado ou atividade, como é o caso do IVA, pois isso não impede que outras técnicas de tributação, bem como outros índices sejam levados em consideração na criação de outros impostos, que existiriam nesse sistema ao lado do IVA.

³⁴⁸ Quanto a este ponto há grande celeuma, pois o Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do RE 153.771, fixou entendimento de que não se aplica o princípio da capacidade contributiva para os impostos reais, o que impediria, portanto, o estabelecimento da progressividade desses com fulcro nessa técnica de tributação.

³⁴⁹ A doutrina apresenta a classificação de capacidade contributiva em objetiva ou subjetiva, a primeira é aquela que aponta para a existência de riqueza apta a ser tributada (pressuposto da tributação), já a segunda indica a parcela desta riqueza que será tributada em face das características do sujeito passivo (limite e graduação da tributação).

técnica no art. 145, § 1º³⁵⁰; e, e) seletividade: que estipula alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade do produto, quanto maior a essencialidade, menor a alíquota (em alguns casos, tem-se, inclusive, isenção). A CRFB menciona a utilização desta técnica nos artigos: 153, § 3º, inciso I; 155, § 2º. Tais técnicas foram abordadas em maior profundidade no item 1.7, ao qual reportamos o leitor.

Verificar-se-á que, também, há divergência quanto à aplicação do referido princípio aos impostos, pois há doutrinadores, como Adilson Rodrigues Pires³⁵¹, que defendem a tese de que seria aplicado apenas aos impostos de caráter pessoal, não sendo possível sua aplicação aos de caráter real. Porém, a maioria entende que é aplicável a todos os impostos, sendo que há peculiaridades.

Inicialmente, faz-se necessário definir o que é imposto real, pessoal, direto e indireto, para depois se analisar como atua a capacidade contributiva em relação a eles.

Impostos reais são aqueles, de acordo com o mestre Geraldo Ataliba, “cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas peculiaridades.”³⁵². Enquanto os impostos pessoais “são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo.”³⁵³

Impostos diretos, na definição de José Maurício Conti, “são aqueles cujo ônus tributário recai sobre a pessoa do contribuinte.”³⁵⁴. Já os indiretos “são aqueles que, embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa – que podemos denominar contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por outra – a qual denominamos contribuinte de fato -, devido ao fenômeno da repercussão”.³⁵⁵

³⁵⁰ Como adotamos a posição de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos, não temos qualquer dúvida de que a expressão “Sempre que possível” se refere à utilização da técnica da pessoalidade, que, nem sempre, pode ser aplicada, como, por exemplo, nos impostos indiretos.

³⁵¹ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

³⁵² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 121.

³⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 121.

³⁵⁴ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 65.

³⁵⁵ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 65.

2.5.1.1 QUANTO AOS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS

Regina Helena Costa faz a seguinte observação:

Como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos. Desse modo, na instituição dos impostos deverão ser consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.³⁵⁶

É exatamente este entendimento que se deve ter com relação ao que expõe o § 1º do art. 145 da CRFB, ou seja, sempre que possível, deve-se atribuir caráter pessoal aos impostos, mesmo que se esteja diante dos ditos impostos reais; devendo ser considerada inconstitucional toda norma que vá contra este postulado.

Como já exposto, um dos índices da capacidade contributiva é a renda acumulada, ou patrimônio, sobre o qual incidem os impostos de natureza real, que passam a atingir uma das manifestações da capacidade contributiva, corroborando a tese de que é plenamente possível aplicar o princípio aos impostos reais.

Aliomar Baleeiro ressalta que:

No dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização em impostos outros havidos como de natureza real.³⁵⁷

Constata-se uma tendência no sentido de personalizar os impostos reais, isto pode ser sentido, como por exemplo, no inciso I do § 4º do art. 153; nos incisos I e II do § 1º do art. 156; e no inciso II do § 4º do art. 182, todos da CRFB.

³⁵⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.53.

³⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 746.

Certamente que isto acaba dificultando a distinção entre impostos de natureza real e pessoal. Sacha Calmon³⁵⁸ critica esta classificação alegando que os impostos são sempre pessoais, tendo em vista que, necessariamente, atingem a pessoa do contribuinte; portanto, para ele não há qualquer problema em abolir a referida classificação.

Gabriel Lacerda Troianelli reforça a aplicação do princípio em análise aos impostos ditos reais, com a seguinte colocação:

2) Ainda que se considere que a expressão “sempre que possível” contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal se aplique tanto ao caráter pessoal dos impostos quanto ao princípio da capacidade econômica, também os impostos de caráter real devem observar o princípio da capacidade contributiva, por força do artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal.³⁵⁹

Dessarte, qualquer lei que venha instituir imposto, mesmo que real, deve observar o princípio da capacidade contributiva, sob pena de ser reputada injusta e inconstitucional por macular os arts. 3º, I, 145, § 1º, da CRFB.

Ressalte-se que desde o julgamento do RE 153.771, de relatoria do Ministro Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal firmou posição no sentido de não ser aplicável o princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, não sendo viável, por conseguinte, a adoção da técnica da progressividade a estes tributos, com respaldo no referido princípio. A Suprema Corte Constitucional entende que a progressividade só é permitida para os impostos nos casos expressamente admitidos pela Constituição Federal.

Divergem deste entendimento o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, que, desde o citado precedente, defende a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais e o Ministro Marco Aurélio, que, apesar de não ter participado do julgamento do mencionado *leading case*, ao julgar o RE 234.105, concordou com o entendimento exposto pelo Ministro Velloso.

³⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 84.

³⁵⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 51, fev. 2000.

2.5.1.2 QUANTO AOS IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Não há discussão quanto à aplicação do princípio aos impostos diretos. A controvérsia doutrinária surge no que tange aos impostos indiretos, tendo em vista que, por sofrerem o fenômeno da repercussão econômica, têm a figura do contribuinte de fato, que é a pessoa que arca, efetivamente, com o ônus da tributação, e que não pode ser determinado objetivamente.

Regina Helena Costa³⁶⁰ salienta que esta classificação é irrelevante para o direito, já que se baseia no fenômeno econômico da repercussão, que, como observa Alcides Jorge Costa³⁶¹, é de difícil apreensão, além do fato de ser observado em praticamente todos os tributos.

Apesar da *supra* mencionada crítica à classificação entre impostos diretos e indiretos; mantê-la-emos, primeiro, por ser recorrente na doutrina, e segundo, para demonstrarmos que o princípio em estudo é plenamente aplicável aos impostos indiretos. Neste aspecto, vale trazer a lição de Américo Lacombe, que afirma:

Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico, e além disso tais impostos hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto. A constituição, no par. 3º, I, do art. 153, determina que o imposto sobre produtos industrializados seja seletivo (vale dizer, tenha a alíquota variável) em função da essencialidade do produto. Da mesma forma, o inc. III, do par. 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo.³⁶²

Lembremo-nos que o consumo é um dos índices da capacidade contributiva, e,

³⁶⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 54-55.

³⁶¹ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário: Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991

³⁶² LACOMBE, Américo M. Igualdade e Capacidade Contributiva. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários. *Separata de: Revista de Direito Tributário*, p. 158, 1991.

como os impostos indiretos atingem a renda consumida, não há como se negar à aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação a eles.

Desse modo, tem-se que a capacidade contributiva é, também, aplicada aos impostos indiretos. Todavia, temos que nos cercar de alguns critérios como a graduação de alíquotas de acordo com a essencialidade do produto, justamente por não termos como determinar o contribuinte de fato.

É exatamente a seletividade em função da essencialidade do produto que nos permitirá aferir a capacidade contributiva, na tributação indireta; isto porque os produtos essenciais são fundamentais para a sobrevivência dos indivíduos mais pobres e pela seletividade são pouco gravados, ou chegam até a serem desonerados da tributação.

Por presunção, quem consome produtos de luxo ou supérfluos demonstra maior capacidade contributiva, e, por esta razão, encontra-se apto a sofrer uma oneração maior na carga tributária que sobre ele incidirá, através da fixação de alíquotas elevadas.

Vale invocar lição de Henry Tilbery, neste ponto, que expõe:

[...] a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intactos os recursos dos indivíduos para satisfação das suas necessidades essenciais e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza: no imposto direto (sobre vendas) – pela isenção do mínimo de subsistência; no imposto indireto (sobre vendas) – pela aplicação do critério da essencialidade de bens; chegamos à conclusão de que a faixa dos dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeitas as necessidades básicas individuais.³⁶³

2.5.2 COM RELAÇÃO ÀS TAXAS

Segundo o artigo 77 do Código Tributário Nacional (CTN): “as taxas (...) têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou

³⁶³ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. *Direito Tributário Atual*. São Paulo, v. 10, Resenha Tributária – IBDT, p. 2994-2995, 1990.

potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

É um tributo vinculado a uma atuação estatal, e tem como fundamento, de acordo com Valdés Costa, “impor uma obrigação àqueles que dão lugar ao funcionamento de determinados serviços estatais”.³⁶⁴

Vê-se que tem caráter retributivo ou remuneratório da atuação do Poder Público, devendo por isso guardar razoável equivalência com a despesa realizada. O critério do benefício é apontado por Edílson Pereira Nobre Junior como sendo mais uma maneira de verificação da capacidade contributiva, pois propicia o conhecimento do limite além do qual a taxa seria confiscatória.³⁶⁵

De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira:

Malgrado a característica remuneratória das taxas, submetem-se elas, por “aplicação natural”, segundo Valdés Costa, ao cânone da capacidade contributiva, em primeiro lugar, determinando ele a intributabilidade daqueles que, por incidência delas, estariam tendo o seu *mínimo de existência digna* comprometido (exemplo desta aplicação do princípio é a chamada *justiça gratuita ut art. 5º, LXXIV, da Constituição, que decorre da sua conjugação com os direitos de petição e de ação previstos nos incisos XXXIV e XXXVI), entendendo-se como redistribuído pela comunidade mais favorecida economicamente a parcela não suportada pelos administrados mais modestos. O mesmo se diga do inciso LXXVI, que estabelece imunidade tributária quanto aos serviços de registro civil do nascimento e à expedição de certidão de óbito.*

³⁶⁶

Regina Helena Costa entende que as isenções concedidas pelo Poder Público de taxas à população carente (seja de água, luz, judicial) não o são em virtude da capacidade contributiva, pois esta seria, para ela, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa; a referida concessão se daria em virtude de considerações como a desigualdade social, respaldando-se nos arts. 3º, III; e, 170, VII, da Magna Carta³⁶⁷.

Discorda-se desta colocação, pois se a isenção é concedida em virtude da

³⁶⁴ VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires, Santa Fé de Bogotá, Madrid: Depalma, Temis, Marcial Pons, 1996. p. 159.

³⁶⁵ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *Op. cit.*, p. 84.

³⁶⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 95-96.

³⁶⁷ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 56.

desigualdade social, há a evidente aplicação do princípio da isonomia, que impõe tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida em que se desigualem, e, se a capacidade contributiva é a face tributária da isonomia, pode-se afirmar que esta isenção foi concedida com base na capacidade contributiva.

O Supremo Tribunal, através de diversos julgados, firmou a posição de que o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas. Confira as ementas, **infra** transcritas que exemplificam este entendimento:

A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei n.º 7940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de Polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia se identifica com o patrimônio líquido das empresas, inocorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes.³⁶⁸

2. Taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários. Lei n.º 7.940/89. Constitucionalidade. 3. Patrimônio líquido da empresa. Simples elemento informativo para a aplicação da tabela prevista em lei. 4. Fato gerador: poder de polícia. Observância do princípio da capacidade contributiva. Precedente: RE n.º 177.835/PE, Pleno, a 22.4.1999. 5. Agravo regimental desprovido.³⁶⁹

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P.

I. – O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU – a metragem da área construída do imóvel – que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base impositiva da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base impositiva do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: CF, artigos 150, II, 145, § 1º.

II. – RE não conhecido.³⁷⁰

³⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 216259/CE, 2ª turma, unânime. Rel. Ministro Celso de Mello. *Diário da Justiça*, 19.05.2000, p. 18.

³⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE n.º 191417/PE, 2ª turma, unânime. Rel. Ministro Néri da Silveira. *Diário da Justiça*, 16.06.00, p. 36.

³⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 232393/SP, Tribunal Pleno. Rel. Ministro Carlos Velloso.

Conforme lição de José Marcos Domingues de Oliveira³⁷¹, o Estado não pode deixar de prestar serviços públicos (aqui se está a tratar de serviço público específico e divisível, pois os serviços gerais são custeados pelos impostos ou contribuições) só porque alguém não pode pagar por eles, primeiro, porque o serviço é público por ser de interesse público, e, segundo, porque se o contribuinte não pode se recusar a sofrer a ação do Poder Público, não pode este deixar de prestar os serviços que lhe são inerentes.

Houve um caso concreto, onde o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a taxa judiciária cobrada no Estado do Rio de Janeiro, por prever um limite mínimo muito elevado e não ter um teto para a sua cobrança, o que violaria a garantia constitucional do acesso à justiça. Segundo Domingues, apesar do Tribunal não deixar expresso que tal taxa feria o princípio da capacidade contributiva era evidente que violava a capacidade contributiva dos cidadãos do Estado³⁷².

Por fim, cabe questionamento a se é possível dizer que o Estado não teria capacidade contributiva para não pagar taxas. Domingues³⁷³ sugere que, apesar da Constituição Federal só prever a imunidade recíproca das pessoas políticas em matéria de impostos, ela deve ser invocada, também, em relação às taxas. Isto porque como o Estado é mero administrador de recursos públicos, gerados e provenientes da economia privada, subordinados ao princípio do equilíbrio orçamentário, não poderia haver graduação de taxa em relação ao Estado. Concorde-se com a posição de Domingues, pois a razão que justificaria o não pagamento das taxas pelo Estado, seria a mesma que respalda a imunidade recíproca, qual seja: ausência de capacidade contributiva.

2.5.3 COM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Diário da Justiça, 05.04.2002, p. 55.

³⁷¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 92-101.

³⁷² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 100.

³⁷³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 100-101.

De acordo com o art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

É um tributo vinculado à atuação estatal, e tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Entende-se que o princípio é aplicável a esta modalidade de tributo, pois o incremento do valor do imóvel representa um aumento de riqueza (patrimônio) que é índice de capacidade contributiva. Acompanham esta linha de pensamento José Marcos Domingues de Oliveira³⁷⁴, Gilberto de Ulhôa Canto³⁷⁵, Giovanni Ingresso³⁷⁶ e Fernando Aurélio Zilveti³⁷⁷. Podemos citar como exemplos da doutrina divergente os seguintes autores: Bilac Pinto³⁷⁸, Geraldo Ataliba³⁷⁹ e Regina Helena Costa³⁸⁰, inclusive, esta última alega que apesar da valorização do imóvel representar riqueza, esta teria sido proporcionada pelo Poder Público, e que por isso seria alheia à capacidade contributiva do sujeito passivo.

Para José Marcos Domingues de Oliveira³⁸¹, também, pode ser adotada em relação às contribuições de melhoria a tese da ausência de capacidade contributiva do Estado, o que faz com que surja a polêmica da imunidade deste em relação à contribuição de melhoria, quando a Carta Constitucional somente confere a imunidade recíproca em relação aos impostos. Concorde-se com tal ponto de vista, que, inclusive, traz mais lógica ao sistema, já que se o Estado não tem capacidade contributiva para arcar com os impostos, também não deve ter para os outros tributos.

O Decreto Lei 195/67, ao restringir a exigibilidade do tributo apenas em relação à valorização de imóveis de propriedade privada, para Domingues, corrobora a tese de que a este tributo se aplica à capacidade contributiva, pois em relação a ela se tornou

³⁷⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 108-110.

³⁷⁵ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p. 109.

³⁷⁶ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p. 109.

³⁷⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 284-285.

³⁷⁸ *Apud* José Marcos Domingues de Oliveira, *op. cit.*, p. 109.

³⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

³⁸⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 57.

³⁸¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 110

intributável a valorização de imóveis públicos³⁸².

2.5.4 COM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS, A DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA E AOS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Filiamo-nos a orientação de José Marcos Domingues de Oliveira³⁸³ e Hugo de Brito Machado³⁸⁴, que dentre outros, entendem que as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios são tributos por preencherem os requisitos elencados pelo art. 3º do CTN, que traz a definição de tributo (prestação pecuniária, pública e compulsória, não constituindo punição a ilicitude, instituída por lei, devida em razão da ocorrência de fatos geradores, constituída e cobrada através do lançamento). Ambos integram o Sistema Tributário Nacional, e têm como hipóteses de incidência as de taxa ou de imposto, e como tais se sujeitam ao princípio da capacidade contributiva.

Confira o posicionamento dos tribunais, através das ementas abaixo, que confirmam a orientação por aqui acolhida:

Previdenciário. Contribuição para o plano de seguridade social do servidor público da União. Incidência sobre vencimentos, proventos e pensões. Efeito confiscatório.

I – O desconto previdenciário instituído pelos arts. 1º e 2º da Lei 9.783/99 pode ter efeito confiscatório, ferindo, assim, o art. 150, IV, da Lei Maior, à medida que exige alíquota, pelo menos em tese, acima da Capacidade Contributiva do sujeito passivo tributário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.³⁸⁵

Constitucional Tributário. Contribuição social sobre o lucro. Art. 1º da Lei 9.316/96. Constitucionalidade. Dedução da sua própria base de cálculo. Impossibilidade.

2 – A Lei n.º 9.316/96, em seu art. 1º, ao esclarecer que o valor da contribuição social sobre o lucro não pode ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda e da própria contribuição social sobre o lucro, não se apresenta eivado de inconstitucionalidade, vez que apenas explicitou o que já previa a legislação anterior sobre a matéria, não importando em criação, alteração ou extinção de

³⁸² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 110

³⁸³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 111-112.

³⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 64-68.

³⁸⁵ Brasil. Tribunal Regional Federal (1. Região). AMS n.º 1999.340.00.27388-8, 3ª turma, unânime. Rel. juiz Cândido Ribeiro.

qualquer tributo. Inocorrência de afronta aos princípios constitucionais da Capacidade Contributiva e do não confisco. Precedentes deste Tribunal Regional Federal.³⁸⁶

[...] 3. À mingua de dispositivo legal que defina, como base de cálculo, a incidência de contribuição sobre a parcela remuneratória decorrente do exercício de função comissionada, constitui violação aos princípios da legalidade, da vedação ao confisco e da capacidade econômica (contributiva), insculpidos nos incisos I e IV do art. 150 e § 1º do art. 145 da Constituição, bem como o princípio da proporcionalidade entre o valor da remuneração-de-contribuição e o que se reverte em benefícios, posto que, na aposentadoria, o servidor receberá tão somente a totalidade da remuneração do cargo efetivo e não o quantum proporcional àquele sobre o qual contribuiu.³⁸⁷

No que tange aos empréstimos compulsórios cabe invocar lição de Zilveti que aclara o porquê estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva:

Não obstante, adota-se a tese de que os empréstimos compulsórios são impostos restituíveis. Como tais, podem estar sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, desde que tenham, preferencialmente, fato gerador baseado na renda do contribuinte.

[...]

Portanto, adota-se a tese de que é possível identificar a capacidade contributiva do cidadão nos empréstimos compulsórios. Necessitam, entretanto, de justificativa que não seja somente a obtenção de recursos financeiros para o Estado, mas no campo da intervenção sobre o domínio econômico.³⁸⁸

A contribuição para custeio da iluminação pública foi um novo tributo veiculado através da Emenda Constitucional n.º 39, de 19.12.2002, e incorporado no texto constitucional, através do art. 149-A. É considerado tributo pela maior parte da doutrina, já que incorporado no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Na realidade, foi uma alternativa que se encontrou para custear a iluminação pública, que por ser um serviço geral, não poderia ser cobrado através de taxa. Todavia, assemelha-se muito a este tributo, e como tal deve observar o princípio da capacidade contributiva.

³⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). AMS n.º 1999.340.00.17224-6, 4ª turma, unânime. Rel. juiz Ítalo Mendes.

³⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n.º 614186/SC, 1ª turma, unânime. Rel. Ministro Luiz Fux. *Diário da Justiça*, 25.10.2004, p. 241.

³⁸⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 287.

2.6 RELAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A tributação extrafiscal é, para José Marcos Domingues:

Aquela que é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.³⁸⁹

Cabe invocar a lição de Geraldo Ataliba sobre extrafiscalidade, que a define como sendo o:

[...] uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamento, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.³⁹⁰

A extrafiscalidade tem sua origem no início do século XVIII, e sempre foi utilizada pelo Estado como forma de estimular ou não determinados setores da economia.

Perquire-se se tal conceito é compatível ou não com o princípio da capacidade contributiva. E a resposta, obviamente, dependerá da corrente a que cada um pretenda se filiar, pois há quem entenda haver compatibilidade (maioria doutrinária³⁹¹, a qual acompanhamos), e, existem aqueles que reputam serem conceitos incompatíveis.

Sacha Calmon Navarro Coelho é um dos doutrinadores que considera ser a extrafiscalidade incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Assim se manifesta o renomado jurista sobre o tema:

Fonrouge, com a oposição de alguns, entendia que o princípio da capacidade contributiva era incompatível com a tributação extrafiscal. O mestre portenho

³⁸⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 115.

³⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. IPTU : Progressividade. *Revista de Direito Público*, n. 93, p. 233.

³⁹¹ José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Gisele Lemke, dentre outros.

tem razão. As isenções e outras técnicas de exoneração fiscal para partejar o desenvolvimento econômico partem da idéia de que os empreendedores possuem elevada capacidade econômica, tanto que *investem dinheiro em atividades empresariais em troca de aliciantes fiscais*...Por outro lado, as técnicas inibitórias de extrafiscalidade só são possíveis pela *exoneração dos encargos fiscais*, tornando proibitivos certos consumos e hiperonerosas certas situações [...] Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples *arrecadação de dinheiro*. Nesses casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demasia.³⁹²

José Marcos Domingues de Oliveira³⁹³, Regina Helena Costa³⁹⁴, Gisele Lemke³⁹⁵, dentre outros, entendem que a capacidade contributiva pode ser observada na tributação extrafiscal.

Moschetti, segundo recorda Gisele Lemke³⁹⁶, entende que pelo fato da capacidade contributiva ser um princípio com base solidarística, torna-se mais fácil justificar a tributação, que visa, ao incidir sobre o contribuinte, não apenas a sua riqueza, como também o interesse coletivo nos campos econômico e social. Todavia, ressalta que a solidariedade não resulta em socialização, e que devem ser respeitados os demais princípios constitucionais.

Gisele³⁹⁷, também invoca a lição de De Mita, para o qual a tributação extrafiscal, sempre, será reputada constitucional, quando instituída em consonância com os ditames previstos na Carta Constitucional, e deverá, em qualquer hipótese, levar em consideração uma anterior manifestação de riqueza.

Para Becker, conforme salienta Gisele³⁹⁸, a tributação extrafiscal está sempre de acordo com a capacidade contributiva, pois, até mesmo nos casos de criação de tributo com finalidade proibitiva de determinada conduta, devem ser observados os limites mínimos indispensáveis.

Cecília Maria Marcondes Hamati, também invocada por Gisele em sua

³⁹² CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 89.

³⁹³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 117.

³⁹⁴ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 69.

³⁹⁵ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 53-54.

³⁹⁶ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 53.

³⁹⁷ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 53.

³⁹⁸ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 53.

excelente obra³⁹⁹, entende que a extrafiscalidade não se choca com a capacidade contributiva, pois nem todo o tributo tem finalidade exclusivamente fiscal. Considera que uma isenção, por exemplo, atenderia ao princípio na medida em que procura satisfazer interesses públicos.

Gisele, conforme já foi dito, entende que a extrafiscalidade é plenamente compatível com a capacidade contributiva, e relata que:

[...] a própria Constituição dá reforço a essa idéia, na medida em que indica hipóteses de extrafiscalidade (arts. 153, § 4º; 156, § 1º; 182, § 4º, II). É evidente que o estabelecimento de tributos com essa finalidade só será possível se compatível com os valores constitucionais. Melhor explicando. O princípio da capacidade contributiva deve ser equilibrado com os demais valores constitucionais. Mas, certamente, só se admite sua flexibilização, se estiverem em questão outros valores de mesmo nível.⁴⁰⁰

De acordo com Regina Helena Costa⁴⁰¹, pode-se verificar a incidência do princípio, pelo menos, em relação ao respeito aos limites que ele impõe, ou seja, é possível a derrogação parcial do princípio em análise, em decorrência de interesses de ordem social ou econômica, todavia o legislador encontrar-se-á obrigado a observar os limites do mínimo existencial e da vedação ao confisco, que são garantias do Fisco e do contribuinte.

Domingues ensina que a tributação extrafiscal é excepcional, só se justificando em caso de efetiva existência de riqueza ou movimentação desta, o que servirá de instrumento para a progressividade, que é uma das técnicas através da qual se observa o princípio em análise. Reputa que:

[...] a finalidade distributiva da extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade contributiva, ocorrendo uma e outro para a promoção do desenvolvimento sócio-econômico harmonioso, eqüitativo e ecologicamente sustentável, conforme a exigência constitucional da justiça social e mais recentemente, da teoria geral do direito ambiental.⁴⁰²

³⁹⁹ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 53.

⁴⁰⁰ LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 54.

⁴⁰¹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 68-72.

⁴⁰² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 118.

Uma das formas mais comuns de manifestação da extrafiscalidade é a concessão de isenções e a previsão das imunidades, temas que serão, agora, objeto de estudo.

Conforme ensina Regina Helena Costa⁴⁰³, há dois tipos de isenções (casos de não incidência legalmente qualificados), que são: as técnicas e as políticas. Em relação às primeiras, há total reconhecimento delas ante a completa ausência de capacidade contributiva, como ocorre naquelas relacionadas à proteção do mínimo vital. No entanto, não se pode dizer o mesmo para as políticas, já que estas configuram verdadeiras exceções ao princípio em exame, tendo em vista que beneficiam pessoas que têm efetiva capacidade de contribuir. Conclui a renomada jurista:

Exatamente por isso, as isenções políticas devem ser instituídas com toda cautela possível, deixando o legislador transparecer, com nitidez e de maneira irrefutável, a finalidade prestigiada pelo texto fundamental que justifica o afastamento da observância do princípio da capacidade contributiva, preservando, assim, a isonomia.⁴⁰⁴

Portanto, concordando com a posição *supra*, divergimos do entendimento de Cecília Hamati, segundo a qual as isenções sempre observariam a capacidade contributiva, porque nem toda isenção busca atender interesses públicos.

No que tange as imunidades, é imperativo trazer a lição de Paulo de Barros Carvalho, que as define como sendo:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁴⁰⁵

Há dois tipos de imunidades: as ontológicas e as políticas. As ontológicas são mais conhecidas como imunidades recíprocas das pessoas políticas, não excepcionam o princípio da capacidade contributiva, visto que, por serem os entes políticos gestores

⁴⁰³ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 68-72.

⁴⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 71.

⁴⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.181.

de recursos públicos, que são utilizados para a realização de serviços em prol da coletividade, não seriam detentores, em qualquer hipótese, de capacidade de contribuir.

Regina Helena Costa expõe que:

Indiferente, portanto, para esta espécie de imunidade, que sua previsão seja suprimida do texto constitucional, não somente porque a mesma deflui dos princípios federativo e da autonomia municipal, mas também, porque configura uma hipótese na qual a competência tributária em matéria de impostos não pode ser exercida face à ausência de capacidade contributiva.⁴⁰⁶

Constata-se que este pensamento reforça a tese, por nós sustentada nos itens 2.5.2 e 2.5.3, segundo a qual também haveria imunidade recíproca em relação às taxas e às contribuições de melhoria, apesar da Constituição referir-se apenas aos impostos no art. 150, VI.

As imunidades políticas, por, também, favorecerem pessoas dotadas de capacidade de contribuir, devem vir expressas na Constituição, como qualquer imunidade, todavia, por serem verdadeiras exceções ao princípio da capacidade contributiva, podem ser retiradas a qualquer tempo da Magna Carta, o que acarretaria no surgimento de competência tributária.

2.7 EVASÃO E ELISÃO FISCAIS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Muito se discute na doutrina acerca das distinções entre evasão e elisão fiscais, bem como em políticas anti-evasivas e anti-elisivas. Todo este debate se insere na idéia de que o Estado deve combater, ao máximo, a fuga ilegal ou abusiva de recursos, de modo a garantir uma arrecadação mais efetiva, que, inevitavelmente, acarretaria em uma possibilidade de arcar com um maior volume de despesas públicas, sem ter que onerar aqueles contribuintes que por espírito cívico, ou impossibilidade de se utilizar de meios evasivos ou elisivos, pagam todos os seus tributos de forma

⁴⁰⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 71.

escorreita.

Essa discussão ficou ainda mais viva depois da inclusão do parágrafo único⁴⁰⁷ ao artigo 116, do Código Tributário Nacional, veiculada através da Lei Complementar n.º 104/01.

Como o nosso objetivo neste tópico não é analisar em profundidade todo o debate que se desenvolve acerca dos meios de elisão e evasão fiscal, e as formas de evitá-los - pois só isto já merece uma dissertação exclusiva - mas, tão-só conceituar tais institutos e verificar se são compatíveis ou não com o princípio em estudo, iniciaremos, abaixo, a definição de tais conceitos, para posterior análise de sua compatibilidade.

Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu texto “Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela LC 104, de 10/01/01”⁴⁰⁸, classifica a evasão em omissiva e comissiva.

A primeira divide-se em: a) sonegação – contribuinte, de forma intencional, omite dados, informações e procedimentos que causam oclusão, diminuição ou retardamento do cumprimento do dever tributário, e b) não pagamento por desconhecimento do dever fiscal⁴⁰⁹.

Já a segunda (evasão comissiva), divide-se em: a) lícita – também chamada de elisão fiscal (ou elusão fiscal, para alguns, como Zilveti⁴¹⁰), ocorre quando o agente, visando certo resultado econômico, busca por instintos lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de formas ou fórmulas de Direito Privado. Pode-se diferenciar em: a.1) elisão induzida, quando a própria lei desejar o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais; e, a.2) elisão por lacuna, quando a lei, sendo lacunosa, deixa buracos nas malhas da imposição, que são devidamente aproveitados pelos contribuintes. E, b) ilícita – que se dá em hipóteses de fraude, simulação e conluio, que são ações unilaterais ou bilaterais, voltadas ao escopo de alterar a

⁴⁰⁷ Ainda não foi publicada a lei regulamentadora do mencionado dispositivo legal, o que temos até o presente momento é o projeto de lei n.º 536/2007, que objetiva efetivar a efetiva regulamentação.

⁴⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 8, Caderno I, p. 221-222, 2ª quinzena de abril de 2001.

⁴⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “*Considerações(...)*” *Op. cit.*, p. 221-222.

⁴¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 342.

realidade para não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento⁴¹¹.

Adotamos o termo elisão para indicar as hipóteses de evasão comissiva lícita, e evasão para as outras hipóteses **supra** elencadas.

Portanto, pode-se conceituar evasão como sendo “o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte”⁴¹². Constata-se que ela ocorre quando o fato gerador já se concretizou, pois o seu objetivo é, exatamente, mascarar a sua efetivação.

Já a elisão é tida como um ato lícito, o que faz com que seja permitida. Consiste em um ato ou uma série deles, praticados antes da realização da hipótese de incidência, visando à economia fiscal mediante a utilização de alternativas menos onerosas, admitidas em lei, é o planejamento tributário lícito. Por conseguinte, na elisão fiscal, diferentemente do que ocorre na evasão, o fato gerador do tributo é licitamente evitado.

É indubitável que a evasão fiscal fere a capacidade contributiva, valendo transcrever, observação de Zilveti quanto a esta conclusão:

Na evasão não há dúvida de que o contribuinte pratica ilícito por abuso de direito, agindo deliberadamente fora da lei para obter a vantagem econômica de não pagar tributos. A prática da evasão é considerada inigualitária e, portanto, em desacordo com o princípio da capacidade contributiva.⁴¹³

Considera-se a evasão uma prática inigualitária na medida em que, ao praticar o fato gerador da obrigação, e não recolher os recursos para os cofres públicos, leva a oneração dos demais contribuintes, já que o Estado terá de buscar uma forma para obter recursos que serão destinados para a realização de diversas despesas públicas.

Quanto à elisão fiscal há certas dúvidas, por exemplo, Zilveti entende que, como a evasão, a elisão feriria o princípio da capacidade contributiva, vejamos:

⁴¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Considerações (...)” *Op. cit.*, p. 221-222.

⁴¹² FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 119, abr. 2001.

⁴¹³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 343.

A evasão é considerada um ato que contraria a igualdade na tributação, pois, da mesma forma que a elusão, o não-pagamento de impostos por alguns faz recair o fardo do custeio do Estado somente sobre outros que não adotam essa mesma atitude, contrariando o princípio da capacidade contributiva.⁴¹⁴

Todavia, Zilveti faz uma diferenciação um pouco tênue entre elusão e evitamento fiscal, e considera que este, não feriria a capacidade contributiva, pois não afronta a igualdade, tendo em vista que:

O contribuinte, que se aproveita do espaço não alcançado pelo direito ou de uma lacuna intencional não genuína da legislação para economizar impostos, está exercendo plenamente o seu direito fundamental de contribuir para as despesas do Estado na proporção de sua capacidade contributiva.⁴¹⁵

Não conseguimos vislumbrar diferença entre o evitamento fiscal e a elisão fiscal, obviamente que tais práticas são lícitas, válidas e acobertadas por outros princípios constitucionais, todavia, não vislumbramos qualquer forma de respaldá-las no princípio da capacidade contributiva.

Conforme já foi exposto, na elisão fiscal, também, não ocorre arrecadação (muitas vezes porque a lei tributária não previu determinadas ações como sendo fatos geradores de obrigação tributária, e, por causa do princípio da tipicidade cerrada, não podem ser por esta lei alcançadas), e, isto representa, sem dúvidas, uma maior oneração para os demais contribuintes, tendo em vista que se o Estado deixa de arrecadar por um lado, terá de compensar por outro os seus gastos.

Dessa forma, tem-se claro que o conceito de elisão fiscal não é compatível com a noção de capacidade contributiva.

2.8 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ATIVIDADE LEGISLATIVA

O princípio da capacidade contributiva deve ser observado tanto na produção

⁴¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 343.

⁴¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 342.

das leis tributárias, quanto na aplicação destas ao caso concreto. Por conseguinte, está o legislador obrigado a observá-lo ao criar as leis, da mesma forma se encontrando o juiz ao examinar a lei em abstrato ou em um caso concreto, devendo, sempre, aferir se esta se compatibiliza ou não com o princípio em estudo.

Dessarte, pode-se afirmar que o Poder Judiciário avalia se a lei observa a capacidade contributiva, justamente como garantia, caso o legislador não o faça. Caso deixássemos a aplicação e a observância do princípio nas mãos apenas do legislador, estaríamos reduzindo-o a nada, por isso há o duplo controle.

Constatamos que não é ideal, nem necessário, deixar a aplicação do princípio, somente, a cargo do Poder Legislativo; não devendo, este, criar presunções absolutas em relação à capacidade contributiva, pois com isto estará impedindo o Judiciário de analisar uma questão concreta, na qual muitas vezes esta presunção pode gerar, de forma contraditória até, a inaplicabilidade do princípio em sua inteireza; reduzindo-o a um mero aspecto de discricionariedade política não dotado de qualquer juridicidade.

José Marcos Domingues de Oliveira salienta que:

A presunção legal absoluta de capacidade contributiva, considerada por BERLIRI tese superada, pode transformar em verdadeira ficção jurídica a matéria tributável, aniquilando, pois o princípio da capacidade contributiva. [...] entendemos que o ideal de uniformização ou simplificação da lei tributária, através do emprego de parâmetros objetivos para atender as finalidades arrecadatórias, não pode ir além da criação de presunções relativas que admitem prova em contrário.⁴¹⁶

A norma tributária apresenta-se estruturada, de acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴¹⁷, em um antecedente e um conseqüente, que devem possuir uma correlação lógica entre si. Desta forma, o aspecto material do antecedente – que indica a manifestação de riqueza, no caso dos impostos, ou o gasto com a atuação estatal específica e divisível, no caso das taxas, ou, então, a valorização imobiliária decorrente de obra pública, no caso das contribuições de melhoria – deve, sempre, guardar correlação com o critério material do conseqüente, que se divide em base de cálculo e

⁴¹⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 136-137.

⁴¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

alíquota. Por conseguinte, a base de cálculo do tributo deve ser a riqueza, o gasto ou a valorização imobiliária; e a alíquota será a parte da riqueza que será entregue, do gasto que será ressarcido ou da valorização que será entregue ao Poder Público. Nas situações onde esta correspondência não se verifique, pode-se dizer que o tributo será inconstitucional pelo fato de ferir, dentre outros, o princípio em análise.

Conforme já foi dito, o princípio da capacidade contributiva exige que a tributação seja feita de forma proporcional à riqueza de cada um, o que configura a dita proporcionalidade tributária, que consiste no estabelecimento de uma alíquota em um percentual fixo e uniforme, que não varia de acordo com o montante a ser tributado. Todavia, com o tempo, cresceu a tendência a se acreditar que a progressividade tributária supriria mais as necessidades do princípio da capacidade contributiva do que a proporcionalidade (ressalte-se a existência de opiniões contrárias a este entendimento já demonstradas no tópico que abordou as técnicas de tributação), pois por possuir o tributo alíquotas que aumentam de acordo com o aumento do montante a ser tributado, há maior proporcionalidade em relação à riqueza a ser tributada, contribuindo para a redistribuição de renda, de forma mais igualitária. Por isso, a proporcionalidade ficou em segundo plano, dentro do que se considera ideal para satisfazer o princípio. Contudo, conforme afirmamos em item próprio, não se pode definir *a priori* qual é a melhor técnica a ser adotada, já que para tal faz-se necessária a análise do sistema econômico na qual será implantada, da atividade econômica e/ou riqueza que está sendo onerada, bem como o estágio de desenvolvimento da sociedade que será alvo dessa tributação.

Do exposto, conclui-se que serão inconstitucionais os tributos que adotem alíquotas regressivas (que diminuem à medida que aumenta o montante a ser tributado), salvo no caso de tributação extrafiscal.

Regina Helena Costa assevera que:

Acresça-se ser conclusão pacífica da doutrina especializada a afirmação de que a progressividade tributária deve reportar-se ao sistema tributário como um todo e não a um tributo em particular. Assim, pode-se ter tributos em estrutura progressiva vivendo com tributos com natureza apenas proporcional. Mas a

aplicação conjunta dos mesmos resultará numa tributação progressiva.⁴¹⁸

Frise-se que a progressão fiscal apresenta como limites, conforme salienta Regina Helena Costa⁴¹⁹, a não-confiscatoriedade e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais.

No que tange a não-confiscatoriedade, pode-se dizer que um tributo é confiscatório quando ultrapassar a capacidade contributiva do contribuinte, o que será aferido no caso concreto. Remetemos o leitor ao item 2.3.2.

Já em relação ao não-cerceamento de outros direitos constitucionais, deve-se recordar que, da mesma forma que o direito da propriedade não pode ser aniquilado por tributos deveras onerosos, não podem outros direitos serem onerados pela progressividade tributária, como o de exercer livremente uma profissão, previsto no art. 5º, inciso XIII, da CRFB.

2.9 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ATIVIDADE JUDICIÁRIA

Constatamos que o princípio por nós estudado se dirige tanto ao legislador infra-constitucional, quanto ao juiz, e é em relação a este que surgem as maiores polêmicas quanto aos limites do controle jurisdicional a serem exercidos em determinadas situações.

O controle de constitucionalidade das leis, que é uma prerrogativa do Poder Judiciário fixada claramente pela Carta Constitucional de 1988, é um controle de justiça. Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que:

[...] é no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no Direito Tributário pelo princípio da capacidade contributiva, determinando-se desta forma o profundo sentido ético-jurídico do tributo, que não poderá fugir ao que Heinrich Krux denomina princípio da justiça de imposição, cuja interpretação, afinal, cabe ao Poder Judiciário.⁴²⁰

⁴¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 75.

⁴¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 75.

⁴²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 90.

Desta forma, se um tributo viola a capacidade contributiva, estará, também, afrontando a isonomia e a justiça. Como bem expõe Sacha “a injustiça tributária se transmuda em inconstitucionalidade da lei que a tenha estabelecido, por desrespeito à capacidade contributiva e *a fortiori* à igualdade.”⁴²¹.

A lei pode ofender, genericamente, o princípio em tela, situação em que ter-se-á uma inconstitucionalidade material, e o Poder Judiciário poderá declará-la inconstitucional em uma ação direta de inconstitucionalidade, ou outra modalidade de controle concentrado de constitucionalidade; ou fa-lo-á em casos concretos, no exercício do controle difuso.

Para Regina Helena Costa⁴²², a atuação do Poder Judiciário, nestes casos, deve levar em conta a noção de capacidade contributiva absoluta⁴²³, que corresponde à aptidão abstrata de um sujeito para receber o impacto da tributação, por ter praticado o fato descrito na lei como idôneo para provocar este efeito. Caso a situação abstrata não se mostre indicadora de tal aptidão, a lei será inconstitucional.

Além da possibilidade do Poder Judiciário aferir **in abstracto** se a lei é ou não inconstitucional por macular o princípio em estudo, entendemos, junto com José Marcos Domingues de Oliveira⁴²⁴ e Regina Helena Costa⁴²⁵, ser possível tal aferição, também, na análise de um caso particular.

Regina Helena Costa⁴²⁶, ao aceitar a noção de capacidade contributiva relativa, admite o exame do princípio em casos concretos, onde, a norma, analisada em sua generalidade é constitucional, mas é na individualização das condutas que se verificará a violação ao princípio analisado.

De acordo com Bilac Pinto:

[...] a verificação da inconstitucionalidade material é feita em face da aplicação da lei tributária a *determinado caso particular* e ocorre quando se constata que a *carga fiscal*, lançada de acordo com as determinações legais, alcança

⁴²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 90.

⁴²² COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 76-79.

⁴²³ Classificação apresentada no item 1.3.1, p. 25.

⁴²⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 152.

⁴²⁵ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 76-79.

⁴²⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 76-79.

pressão exagerada sobre a atividade tributada de modo a perturbá-la no seu ritmo [...] Uma lei fiscal cuja constitucionalidade formal seja indiscutível, pode vir a ser declarada inconstitucional num determinado caso de aplicação. Será esta última uma *inconstitucionalidade material*, isto é, apenas *no caso submetido ao Tribunal*, que absolutamente não afetará a constitucionalidade em tese da lei fiscal. (Grifos do autor)⁴²⁷

Para Domingues:

[...] o princípio da capacidade contributiva consubstancia *garantia individual* do administrado, de sorte que é exatamente no particularismo do *caso concreto* que deverá manifestar-se toda a sua beleza, conteúdo e vigor. Lê-se em GARCÍA BELSÚNCE: “Não só a previsão do sistema deve observar a capacidade contributiva, mas também a execução deste sistema no plano individual.”

Por outro lado, há de se compreender que o direito individual, objeto da correspondente *garantia*, do contribuinte de pagar tributo conforme a *sua* idoneidade econômica não pode ser estorvado pela *pequenas* injustiças veladas praticadas ao abrigo da legislação pretensamente apoiada em grandes números que, na prática, inviabilizam a realização da Justiça.⁴²⁸ (grifos do autor)

Portanto, na análise do caso concreto, deve o aplicador da lei, ao aferir, que há violação ao princípio da capacidade contributiva, suspender a sua eficácia, ou negar-lhe efeitos na situação em análise.

José Marcos Domingues de Oliveira⁴²⁹ sustenta que a aplicação da lei tributária pode ter sua eficácia limitada ou dimensionada pela incidência do princípio da capacidade contributiva, e, que caberia ao juiz considerar, no caso concreto, inconstitucional os efeitos da determinação legal, por macularem a capacidade contributiva.

Por exemplo, se uma determinada lei considerar como incremento da capacidade contributiva valores correspondentes à mera atualização monetária. Ora, não é a lei em sua integralidade que viola o princípio em tela, apenas a sua última parte, a qual será considerada nula, continuando o restante a da lei a ter validade.

Cabe inquirir se seria possível o juiz determinar a carga fiscal incidente sobre

⁴²⁷ PINTO, Francisco Bilac. A Crise da Ciência das Finanças. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, n. 82, p. 561.

⁴²⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 152-153.

⁴²⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 155.

determinado sujeito.

De acordo com Domingues, a resposta é positiva: “advogamos a preservação dos *efeitos legítimos* da lei sobre a efetiva capacidade contributiva revelada no caso concreto, *reduzindo-se o crédito tributário* à espécie que, em prova técnica, se visa a determinar consoante os critérios de razoabilidade.”⁴³⁰. Não considera que com isso vá o Poder Judiciário usurpar a função do Poder Legislativo, porque teria ocorrido “compatibilização da lei ao espírito constitucional”⁴³¹, não maculando por isto a separação de poderes.

Já para Regina Helena Costa⁴³² (e para nós) não seria possível, nem legítimo, que o Poder Judiciário ao verificar que sobre alguém recai um excesso de carga fiscal, graduar a imposição tributária de acordo com critérios que lhe pareçam razoáveis. Ao Poder Judiciário compete, apenas, declarar inaplicável a lei ao caso concreto, devendo o Poder Legislativo se preocupar com a adequação da imposição tributária.

O Supremo Tribunal Federal tem afirmado a competência do Poder Judiciário para excluir e graduar multas fiscais, que se reputarem excessivas, mesmo que dentro dos limites legais dispostos de forma abstrata e genérica. Abaixo, transcrevemos um trecho do RE n.º 59.868-SP, que vem ao encontro do que se expôs acima:

Excesso de multa imposta pelo Estado pode ser contido pelo Judiciário [...]. Filio-me à corrente que sustenta, para mim com larga vantagem, que o Poder Judiciário, com base na própria Constituição, que em seu art. 202 diz que os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Ora está na alçada do Judiciário resguardar os direitos consubstanciados na Lei Maior, tendo em conta que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei e que a lei não pode excluir da apreciação do Judiciário qualquer lesão do direito individual. E a lesão está verificada.⁴³³

Além da postura do Judiciário frente à verificação de uma inconstitucionalidade material, onde presta tutela negativa, pois nega ou suspende os efeitos da lei para o caso concreto, concede, também, uma tutela positiva, pois há casos em que se

⁴³⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 157.

⁴³¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 157.

⁴³² COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 79.

⁴³³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 59868/SP. Acórdão unânime da 1ª turma. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 39, p. 667-668.

constata que a ausência de uma norma jurídica pode vir a prejudicar o particular, casos de inconstitucionalidade por omissão, e como isso não pode prejudicar as garantias constitucionais, deve o Poder Judiciário dar uma solução ao caso concreto, tendo em vista que não se pode deixar nas mãos do legislador a decisão de conceder ou não aquilo que a Constituição já protegeu.

Segundo Domingues:

Se o princípio da capacidade contributiva é expressão tributária da isonomia, e havendo esta que ser considerada não só sob o prisma da *igualdade perante a lei*, mas também sob a ótica da igualdade *na lei*, a ele se aplica toda a teoria da *auto-aplicabilidade* dessa garantia constitucional. Nos termos professados pelo Supremo Tribunal Federal:

O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios.⁴³⁴⁴³⁵

Além disto acrescenta:

[...] a Constituição deve ser interpretada, construída se necessário, no sentido de se reconhecer que dela confere aos obrigados ao tributo o direito de buscar remédios não só contra as ações mas também contra as omissões do Estado que infrinjam as garantias individuais em sua expressão específica de limitações constitucionais ao poder de tributar.⁴³⁶

Destarte, se um contribuinte, por exemplo, em virtude da não correção da tabela de retenção do imposto de renda na fonte, vier a ser incluído em uma faixa, onde a alíquota lhe seja mais gravosa, terá sua capacidade contributiva subjetiva violada, como exemplifica o **infra** citado acórdão:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IMPOSTO DE RENDA RECOLHIDO NA FONTE. TABELA PROGRESSIVA.

⁴³⁴ Mandado de Injunção n.º 58/DF. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, n. 140, p. 747-750.

⁴³⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 163

⁴³⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 164

A tabela de recolhimento de imposto de renda na fonte deve ser corrigida monetariamente, sob pena de se ferir o princípio constitucional da capacidade contributiva.

[...]

Com efeito, a não correção da tabela pelos índices inflacionários ocasiona um aumento real da carga tributária, ensejando, em curto espaço de tempo, a aplicação da alíquota máxima em salários próximos do mínimo. Isto seria um desrespeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva, que não pode ser feito de *letra morta* [...] A discricionariedade da administração em fixar os índices inflacionários acaba no momento em que os mesmos ocasionam lesões a direitos protegidos pela própria Constituição.⁴³⁷

Da mesma forma, quando a legislação do imposto de renda não permite deduções, ou, quando as prevê, não permite que se abata o valor integral, fixando um teto, estará, também, violando o princípio.

Então, todo aquele que venha a se sentir prejudicado por omissão legislativa deve provocar sua discussão por meio de mandado de segurança ou de injunção. De todo o modo, vale ressaltar que seja em campo de inconstitucionalidade material, ou em caso de omissão constitucional, há a disposição do contribuinte instrumentos que permitam resguardar o princípio, cabendo ao Poder Judiciário defendê-lo toda vez que este seja violado.

Por fim, cumpre ressaltar que no que tange a inconstitucionalidade por omissão, vem sido debatida no Supremo Tribunal Federal a utilização de uma técnica de decisão denominada “sentença manipulativa com efeito aditivo”, que é oriunda do direito italiano e tem sido vista como uma boa solução, apontada freqüentemente pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em seus votos. Inclusive, cabe mencionar que o referido Ministro já apontou a possibilidade de utilização da referida técnica na seara tributária, no julgamento do RE n.º 405579/PR, onde com base nela estendeu uma isenção reservada a montadoras e fabricantes de veículos, nos termos do art. 5º, § 1º, X, da Lei nº 10.182/2001, para uma importadora que atuava no mercado de reposição de pneus. Fundamentou seu entendimento no fato de que a restrição de tal benefício para a recorrente violaria o princípio da isonomia em matéria tributária, o qual se encontra elencado no art. 150, inciso II, da CRFB, e que a declaração de nulidade da norma, não

⁴³⁷ Apelação em Mandado de Segurança n.º 16.686/AL, da 1ª Turma, TRF da 5ª Região, em 03/12/1992, *Boletim de Jurisprudência IOB n.º 1, ementa n.º 6141.*

seria um resultado ideal para o caso, pois atingiria um benefício que foi validamente concedido, o problema reside na extensão dessa concessão; ou seja, em razão da vedação de concessão de benefício incompatível com o princípio da igualdade, entendeu o Ministro, em voto brilhante e ainda não publicado, que trouxe todo um histórico acerca da técnica das sentenças manipulativas e da evolução da jurisprudência constitucional no direito comparado e no direito interno, que a técnica das sentenças manipulativas com efeitos aditivos seria a mais adequada para solucionar a querela em questão. Trazemos, abaixo, um pequeno trecho do mencionado voto, que nos foi cedido pelo gabinete do Ilmo. Ministro:

Portanto, é possível antever que o Supremo Tribunal Federal acabe por se livrar do vetusto dogma do legislador negativo e se alie à mais progressiva linha jurisprudencial das decisões interpretativas com eficácia aditiva, já adotadas pelas principais Cortes Constitucionais européias.

Nesse contexto, a assunção de atuação criativa pelo Tribunal poderá ser determinante para a solução de antigos problemas relacionados à inconstitucionalidade por omissão, que muitas vezes causa entraves para a efetivação de direitos e garantias fundamentais assegurados pelo texto constitucional.

O presente caso oferece uma oportunidade para que o Tribunal avance nesse sentido.

De fato, principalmente nos casos de ofensa ao princípio de isonomia, manifestam-se problemas que não podem ser resolvidos mediante simples declaração de nulidade.

De maneira recorrente, tenho insistido que a isonomia é conceito relacional. O postulado da igualdade pressupõe a existência de, pelo menos, duas situações que se encontram numa *relação de comparação* [MAURER, Hartmut. “Zur Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen” in *Festschrift für Werner Weber*, Berlin: 1974, p. 345 (354)]. Essa *relatividade* do postulado da isonomia leva, segundo Maurer, a *inconstitucionalidade relativa* (*relative Verfassungswidrigkeit*), não no sentido de inconstitucionalidade menos grave. É que inconstitucional não se afigura a norma "A" ou "B", mas a disciplina diferenciada das situações (*die Unterschiedlichkeit der Regelung*).

No caso, a completa nulidade do benefício fiscal a ser produzido por decisão simples de declaração de inconstitucionalidade do art. 5º, § 1º, X, da Lei nº 10.182/2001 não alcança os objetivos pretendidos e extingue estímulos extrafiscais da política econômica.

Assim, torna-se necessária solução diferenciada, isto é, decisão que exerça “função reparadora” ou, como esclarece Blanco de Moraes, “de restauração corretiva da ordem jurídica afetada pela decisão de inconstitucionalidade”. (...)

Na espécie, entendo que o benefício previsto no art. 5º, § 1º, X, da Lei nº 10.182/2001 coaduna-se com o caráter extrafiscal do imposto de importação e deve continuar em vigor sem, no entanto, excluir os demais contribuintes.

Repita-se que a incompatibilidade com o texto constitucional não advém da redução da alíquota do imposto de importação, mas tão somente da exclusão

de contribuintes em situação equivalente.

O atentado à isonomia consiste exatamente em se tratar desigualmente situações iguais, ou em se tratar uniformemente situações diferenciadas, de forma arbitrária e não fundamentada. [...]

Na espécie, não há dúvida que há *exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade*, em virtude de o art. 5º, § 1º, X, da Lei nº 10.182/2001 conceder vantagens ou benefícios a determinados segmentos ou grupos sem contemplar outros que se encontram em condições idênticas.

Dessa forma, entendemos que, se é possível a utilização da mencionada técnica quando da violação do princípio da isonomia, do qual a capacidade contributiva é um mero consectário, possível será também a utilização dela quando houver uma omissão que seja violadora do princípio da capacidade contributiva.

Todavia, não iremos aprofundar o mencionado tema, que necessita de maior amadurecimento, até porque não é o enfoque do presente trabalho.

Para finalizar este ponto, vale mencionar que há no direito pátrio, como bem ressalta José Maurício Conti⁴³⁸, alguns mecanismos jurídicos que podem ser utilizados pelo contribuinte para fazer valer seu direito a ver respeitada a capacidade contributiva.

2.9.1 A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E A AGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL

Encontram-se previstas nos arts. 103 e 102, § 1º, respectivamente, da Constituição Federal, que elenca quais são as pessoas que têm legitimidade para propô-las. Podem ser utilizadas sempre que se verifique a existência de uma lei que viole um princípio constitucional ou um preceito fundamental, e que, exatamente por isto, tem que ter sua eficácia retirada.

⁴³⁸ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 56-59.

2.9.2 O MANDADO DE SEGURANÇA

Encontra-se disposto no art. 5º, inciso LXIX, da Carta Constitucional, e objetiva proteger direito líquido e certo contra ato de autoridade pública quando este for ilegal ou exercido com abuso de poder. Deve ser proposto quando não houver provas a serem produzidas, devendo estas serem pré-constituídas.

Também pode aparecer na forma coletiva, o que permite sua impetração por partidos políticos, organizações sindicais, etc., conforme dispõe o art. 5º, LXX da Lei Maior.

Vale dizer que este instrumento encontra-se regulado pela Lei 1533/51, devendo ser utilizado, sempre, que a autoridade pública viole a capacidade contributiva.

2.9.3 O MANDADO DE INJUNÇÃO

Previsto no art. 5º, inciso LXXI da **Magna Charta**, deve ser utilizado, sempre, que a ausência de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e prerrogativas relativas à nacionalidade, à soberania e à cidadania. Então, caso uma lei seja omissa ao ponto de tornar inviável a observância do princípio em análise, este instrumento deve ser utilizado.

De acordo com José Maurício Conti⁴³⁹, pode ser utilizado como fundamento para a sua propositura o art. 150, inciso IV, que prevê a limitação constitucional ao poder de tributar representada pela vedação da utilização de tributos com efeito confiscatório. E, como se sabe, a tributação confiscatória fere a capacidade contributiva, devendo o contribuinte prejudicado ingressar com este instrumento, comprovando o confisco, no caso concreto.

⁴³⁹ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 56-59.

2.9.4 VIAS ORDINÁRIAS

Há vários tipos de ações de conhecimento que podem ser propostas objetivando proteger os direitos que emanam do princípio da capacidade contributiva, eis algumas:

2.9.4.1. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica

Segundo Hugo de Brito Machado⁴⁴⁰, seria cabível esta ação quando houver lei que fira a Constituição, não podendo esta dar origem a relação jurídica válida. Portanto, este instrumento, que é uma ação de conhecimento de procedimento ordinário, deve ser utilizada, sempre, que se objetive declarar inexistente a relação jurídica proveniente de uma lei inconstitucional.

2.9.4.2. Ação anulatória

A sua utilização para anular débito fiscal, segundo alguns estudiosos, como José Maurício Conti⁴⁴¹, é adequada quando houver “lançamento de imposto cuja exigência é inconstitucional”.

Trata-se de uma ação de conhecimento, de procedimento ordinário, que tem por objetivo anular o débito referente a um determinado imposto, cujo lançamento foi feito sem observar o princípio da capacidade contributiva.

⁴⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, n. 14, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 125/126, 1989.

⁴⁴¹ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 56-59.

2.9.4.3 Embargos do devedor

São instrumentos dos devedores, que podem se opor à execução quando tenham alguma causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação.

São opostos em uma execução fiscal, sempre, que se verificar que o tributo foi cobrado sem observar o princípio da capacidade contributiva, o que ocorre, por exemplo, quando é inconstitucional a exigência de determinado tributo.

3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS

3.1 DELIMITAÇÃO CONCEITUAL DE DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS

No que tange a temática dos direitos humanos, trata-se de fato comum a utilização pela doutrina e nos textos legais (engloba-se nesse contexto nossa constituição, legislação interna infra-constitucional, bem como tratados, convenções e pactos internacionais) de diversas expressões, tais como: direitos do homem, liberdades públicas, direitos públicos subjetivos, direitos individuais, direitos humanos fundamentais, direitos fundamentais⁴⁴², dentre outros.

Essa confusão conceitual torna ainda mais árdua qualquer tentativa de estudo desses direitos, já que os termos às vezes são sinônimos, às vezes não, o que nos leva a crer que falta a matéria uma estrutura sistemática que lhe dê substância.

Todavia, apesar dessa confusão terminológica, é possível encontrar na doutrina quem se ocupou da árdua missão de compreender o rico e complexo sistema que envolve os direitos humanos e fundamentais, e nos trouxe uma solução classificatória que servirá de norte para o presente trabalho.

Ingo Wolfgang Sarlet⁴⁴³ traz uma classificação entre direitos do homem, direitos humanos e direitos fundamentais, definindo os primeiros como sendo direitos naturais que não são ou ainda não foram positivados. No que tange aos direitos humanos, considera serem estes os direitos “positivados na esfera do direito internacional”⁴⁴⁴, tem que ver com as “posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram a validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que

⁴⁴² José Martínez de Pisón, em sua obra “Derechos Humanos: historia, fundamento y realidad”, relata, a p. 18, que há uma forte corrente no direito espanhol que defende a utilização do termo direitos fundamentais para englobar, também, os direitos humanos.

⁴⁴³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 32.

⁴⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 32.

revelam um inequívoco carácter supranacional (internacional)⁴⁴⁵, enquanto os direitos fundamentais seriam os “direitos reconhecidos ou outorgados e protegidos pelo direito constitucional interno de cada Estado”⁴⁴⁶.

O estudo dos direitos do homem, partindo-se da classificação adotada, encontra-se fora do escopo do presente trabalho já que não pretendemos fazer um estudo envolvendo o direito natural.

O objeto do nosso estudo é a capacidade contributiva e sua análise em nosso sistema constitucional, queremos verificar se pode ser o mencionado princípio considerado direito fundamental, portanto, nosso escopo, nesse momento, é aprofundar o conteúdo do que podemos considerar como direito fundamental, para ver se a capacidade contributiva pode ser inserida nesse contexto. Todavia, também, vamos tecer alguns comentários acerca dos direitos humanos, onde o enfoque se restringirá a sua teoria geral e à Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, que os internacionalizou, onde vislumbraremos se há fundamento para se dizer que a capacidade contributiva é um direito humano, com respaldo no teor da sobredita declaração.

Iniciaremos o trabalho, nesse ponto, apresentando nossa definição de ser humano, tendo em vista que este é o sujeito dos direitos humanos e fundamentais, para depois apresentarmos a perspectiva histórica desses direitos, bem como sua definição, e, por fim, sua correlação com a capacidade contributiva.

3.2 CONCEITO DE SER HUMANO

A história dos direitos humanos se mistura com a da evolução do conceito de ser humano, de sua identidade e da posição que ocupa no mundo. Veremos, no item abaixo, todo o desencadear histórico que antecedeu a moderna concepção dos direitos humanos e fundamentais, contudo, antes de entrarmos na análise histórica e material destes direitos, faz-se necessário demonstrar, em síntese, o conceito por nós adotado

⁴⁴⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 31.

⁴⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 32.

de ser humano, já que este é o sujeito a que estes direitos visam proteger.

Ortega y Gasset, ao analisar o arcabouço psicológico que envolve o ser humano, desde sua origem, assim expõe:

Antes que vejamos o que nos rodeia somos um feixe original de apetites, afãs e de ilusões. Viemos ao mundo dotados de um sistema de preferências e desdêns, mais ou menos coincidentes com o do próximo, que cada qual leva dentro de si armado e pronto a disparar contra ou a favor de cada coisa; uma bateria de simpatias e repulsões.⁴⁴⁷

Inicialmente, é importante ressaltar que concordamos com a idéia de Thomas Hobbes⁴⁴⁸, quanto ao fato do ser humano ser, por essência, mau e egoísta, e é, exatamente, este egoísmo que o permitiu evoluir, ao longo do tempo.

Explicamo-nos melhor, na realidade, todas as revoluções e/ou grandes modificações sociais e econômicas são sempre provocadas por grupos insatisfeitos, que o fazem para chegar ao poder e/ou obter mais benefícios ou melhores condições. A própria noção de que o poder deve ser limitado, já é uma reação clara do egoísmo do homem, que, por não estar no poder, quer se ver garantido, pelo menos, no que tange a seus direitos básicos.

Por conseguinte, sendo o homem um ser egoísta, e sabendo que os demais também o são, racionaliza e vê a importância em serem estabelecidas garantias quanto àquilo que é essencial para a vida de qualquer um; claro que tal concepção surgirá de um grande dissenso estrutural, derivado da pluralidade cultural e ideológica existentes no mundo.

John Rawls⁴⁴⁹, ao apresentar sua teoria acerca da justiça como equidade, formula um conceito de justiça para uma estrutura básica de sociedade, concebida

⁴⁴⁷ GASSET, José Ortega y. *Que é filosofia?* Rio de Janeiro: Livro Ibero-Americano, 1971, p.186.

⁴⁴⁸ Thomas Hobbes entende que, naturalmente, os homens viveriam em um estado de guerra de todos contra todos, onde não há segurança em relação a nada, não há justiça, há apenas a sobreposição de uma vontade sobre a outra, o que é controlado com a existência de um Estado, formado por um pacto entre homens com o fim de obter segurança e viabilizar a vida cotidiana, o que chama de Estado Político ou por Instituição; ou, é constituído por meio da força natural ou da guerra, que é o Estado por aquisição.

⁴⁴⁹ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

como um sistema fechado, sendo sua concepção genérica e abstrata. Para tal, cria a idéia de posição original, na qual se encontrariam todos os indivíduos, e a partir da qual seriam estabelecidos os princípios básicos de justiça que regeriam a sociedade. Todavia, para garantir uma posição de igualdade entre esses indivíduos, traz a concepção de véu da ignorância, que em síntese, significa o total desconhecimento que os homens teriam acerca das posições que ocupariam na sociedade, bem como de quem seriam e que qualidades teriam. Deixa claro que, nessa situação original, as partes seriam racionais, mas mutuamente desinteressadas, o que não implicaria, necessariamente, em egoísmo.

A concepção de véu da ignorância, muito bem colocada por John Rawls⁴⁵⁰, casa-se perfeitamente com a essência egocêntrica do ser humano, afinal, não sabendo que posição ocuparia na sociedade, tem que garantir o mínimo, para não restar prejudicado.

A idéia de que todos os seres humanos devem ser tratados de forma igual ganhou força com o advento da lei escrita, todavia, inicialmente, esta igualdade só se dava no plano espiritual. Foi no período medieval que se iniciou a elaboração do princípio da igualdade de essência, pois se analisava o ser humano em sua substância. Para Fábio Konder,

[...] é essa igualdade de essência da pessoa que forma o núcleo do conceito universal de direitos humanos. A expressão não é pleonástica, pois que se trata de direitos comuns a toda a espécie humana, a todo o homem enquanto homem, os quais, portanto, resultam da sua própria natureza, não sendo meras criações políticas.⁴⁵¹

Kant⁴⁵² nos ensina que só o ser racional tem vontade, que é a razão prática, a qual lhe permite viver de forma autônoma, segundo leis que edita. O homem é um fim em si mesmo, tendo dignidade e não preço, como as coisas. Para ele,

[...] o fim natural de todos os homens é a realização de sua própria felicidade,

⁴⁵⁰ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁴⁵¹ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 20.

⁴⁵² COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 23.

não basta agir de modo a não prejudicar ninguém. Isto seria uma máxima meramente negativa. Tratar a humanidade como um fim em si implica o dever de favorecer, tanto quanto possível, o fim de outrem. Pois, sendo o sujeito um fim em si mesmo, é preciso que os fins de outrem sejam por mim considerados também como meus.⁴⁵³

A dignidade humana tem valor absoluto para Kant, o que nos abriu os olhos para o mundo dos valores, até então desconhecido. Lembre-se que “a lente da subjetividade é um espelho deformante”⁴⁵⁴, justamente porque vemos os fenômenos de acordo com nossa pré-compreensão, que é composta por inúmeros valores que cultivamos ou que nos foram impostos.

Ora, se o ser humano é um ser racional, igual, em essência, aos demais, que tem vontade, e que dirige sua vida em torno dos valores que preza, inquestionável é o fato de serem os direitos humanos e fundamentais os valores mais importantes existentes para qualquer indivíduo, pois garantem o núcleo essencial de direitos que qualquer homem quer ver reconhecido.

E, lembrando-nos da essência puramente egoísta do ser humano, compreendemos que os direitos humanos, de fato, são garantias mínimas, que o próprio homem, pela sua razão, descobriu serem necessárias para sua existência.

Portanto, em toda a sociedade constituída ver-se-á, conforme relata Hedley Bull⁴⁵⁵, o reconhecimento de três pontos fundamentais: 1- garantir que a vida seja protegida de forma a evitar violências que levem à morte ou a danos corporais; 2- garantir o cumprimento das promessas feitas e a implementação dos acordos celebrados; e 3- garantir a posse estável das coisas, sem que esta esteja sujeita a riscos constantes e ilimitados.

Frise-se que sobre esses direitos mínimos e essenciais, vislumbrados pelo mundo ocidental, há unanimidade⁴⁵⁶ quanto à existência; todavia, por vivermos em um

⁴⁵³ *Apud* Fábio Konder Comparato, *op. cit.*, p. 23.

⁴⁵⁴ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. Petrópolis-RJ: Vozes, 1997. p. 416.

⁴⁵⁵ BULL, Hedley. *Sociedade Anárquica*. Trad. Sérgio Bath. Brasília: Imprensa Oficial do Estado. UnB, 1992, p. 9.

⁴⁵⁶ Entendemos ser unânime, pois apesar das críticas dos povos orientais a declaração de 1948, foi elaborada outra declaração por eles em 1976, fora as diversas declarações que vem sendo assinadas sobre direitos humanos e ratificadas por diversos países. Ninguém critica a existência desses direitos, a discussão é entorno da interpretação acerca deles.

mundo multicultural, encontramos diariamente, ressalvas quanto à sua interpretação, como por exemplo, o que para muitos pode ser uma violação à vida ou dignidade da pessoa humana, para outros é um rito cultural válido.

Então, partindo-se desta concepção, começaremos a analisar o que são direitos humanos e fundamentais, desde sua perspectiva histórica até seus contornos materiais e sua correlação com a capacidade contributiva.

3.3 PERSPECTIVA HISTÓRICA DOS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS E SUAS DIMENSÕES

Ao iniciar esta parte do estudo, torna-se fundamental ter em mente que o histórico dos direitos do homem, humanos e fundamentais é o mesmo, trata-se apenas de mera evolução, onde, inicialmente, vamos ter os direitos do homem como direitos naturais reconhecidos, depois, por uma série de contingências históricas, entende-se que alguns desses direitos são muito importantes e tem que ser internalizados e reconhecidos no âmbito constitucional dos Estados, então surge os direitos fundamentais, e depois se passa a defender a idéia de que na esfera internacional isso precisa ser reconhecido e protegido, já que são direitos comuns ao ser humano, razão pela qual passamos a ter os direitos humanos.

Uma boa parte da doutrina se reporta à Antigüidade, para apontar a origem dos direitos humanos⁴⁵⁷.

Como bem recorda Fábio Konder Comparato⁴⁵⁸, a proto-história dos direitos humanos deu início nos séculos XI e X a.C., momento em que foi criado o reino unificado de Israel, sob o governo de Davi, que representava um rei-sacerdote, o qual era um delegado de Deus e estava adstrito ao cumprimento das leis divinas. Segundo o referido autor, tem-se, neste momento, o embrião do Estado de Direito. Não se pode olvidar que a evolução dos direitos humanos e fundamentais está ligada, diretamente, à

⁴⁵⁷ COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2006.

⁴⁵⁸ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 40.

história da limitação do poder dos governantes sobre os governados.

Durante o período axial, situado entre os séculos VIII e II a.C., segundo Fábio Konder, foram enunciadas as diretrizes básicas sobre a vida, que se encontram, ainda, em vigor⁴⁵⁹.

Neste período, existiam inúmeros mini-Estados e cidades-Estado, que, como relata o referido autor, tinham culturas próprias e estavam em perpétua guerra. Com o passar do tempo, estes Estados passaram a desenvolver uma maior aproximação entre si, normalmente motivada pelo comércio, o que acabou por gerar respeito pela diversidade cultural⁴⁶⁰.

No século VI a.C., em Atenas⁴⁶¹, a limitação do poder político se deu com a democracia ateniense⁴⁶², que tinha por fundamentos a preeminência da lei e a participação ativa do cidadão nas funções de governo. Vale lembrar que, além da lei escrita, havia, também, a crença na existência de um direito natural, superior e preexistente, o qual foi muito bem explorado na peça Antígona, de Sófocles (441 a.C.).

No século V a.C., relembra o **supra** citado autor⁴⁶³, surge, tanto na Ásia como na Grécia, a filosofia, que traz o saber pela razão, transformando o homem em um ser capaz de criticar racionalmente a realidade que o envolve. Informa que, no mesmo período, em Atenas, dá-se o surgimento das tragédias, que colocam o homem, como um problema, a ser analisado racionalmente⁴⁶⁴.

Alexandre de Moraes⁴⁶⁵ aponta que o Código de Hamurabi (1.690 a.C.) tenha sido, provavelmente, a primeira codificação a trazer um rol de direitos iguais para todos os homens, sem distinção, como o direito à vida, à propriedade, à honra, à família. Ressalte-se que tal codificação previa a supremacia das leis sobre os governantes.

Constata-se, que, no transcorrer deste período histórico, a religião passou por

⁴⁵⁹ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 08-09.

⁴⁶⁰ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 09-11.

⁴⁶¹ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 09.

⁴⁶² Ressalte-se que a concepção de democracia, nesse período, ainda era embrionária, já que naquela época, nem todos os atenienses eram reputados cidadãos, e, portanto, não tinham participação nas decisões políticas. Os escravos, as mulheres e os estrangeiros estavam completamente excluídos dessa democracia, já que não eram considerados cidadãos.

⁴⁶³ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 09.

⁴⁶⁴ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 09.

⁴⁶⁵ MORAES, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

uma profunda transformação, pois largou o aspecto ritualístico, ligando-se mais as questões éticas, de acordo com Fábio Konder, “busca-se alcançar uma esfera transcendental ao mundo e aos homens”⁴⁶⁶.

A influência religiosa foi muito importante no desenvolvimento da noção de direitos humanos e fundamentais; recorde-se que a religião sempre foi e será uma forma de ordenação social, estabelecendo leis universais, oriundas de um ente sobrenatural.

Não se pode negar a forte influência de Buda, em relação à formulação dos direitos do homem, humanos e fundamentais, já que em 500 a.C., pregava a igualdade de todos os homens; bem como de Jesus Cristo, que, já na era cristã, reafirmou a idéia de Buda e adicionou à tal concepção a noção de solidariedade e de perdão, que trazem consigo a idéia de um amor universal, que é o pregado pela fé cristã⁴⁶⁷.

No Direito romano, pelo relato de Alexandre de Moraes⁴⁶⁸, foram criados vários interditos que visavam tutelar os direitos individuais; os interditos possessórios, até hoje previstos em nossa legislação, tem sua fonte nesta época. Aponta, o referido autor, a Lei das Doze Tábuas como sendo a nascente dos escritos protetores da liberdade, da propriedade e dos direitos do cidadão.

Na fase da república romana, a limitação do poder político se deu com a criação de “um complexo sistema de controles recíprocos entre diferentes órgãos políticos”⁴⁶⁹.

Na Idade Média, instaura-se o feudalismo, que gera uma grande descentralização do poder político e econômico, o qual passa a ser exercido, nos feudos, pelos senhores feudais⁴⁷⁰.

A partir do século XI, começa a haver um movimento, por parte dos monarcas, de retomada e centralização deste poder, outrora dividido, o que motivou, como contrapartida, a existência de cartas que restringiam os poderes dos reis⁴⁷¹.

⁴⁶⁶ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 10.

⁴⁶⁷ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 10-11.

⁴⁶⁸ MORAES, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

⁴⁶⁹ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 43.

⁴⁷⁰ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 44-47.

⁴⁷¹ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 44.

Maria Caetana Cintra Santos⁴⁷² aponta que a Idade Média foi marcada: 1- pela influência da teoria do direito natural, que deu origem a leis limitadoras do poder do monarca, e, 2 - pelo humanismo. Informa que os documentos da época eram os forais, os pactos e as cartas de franquia.

Na Península Ibérica, no reino de Leon e Castela, o rei Afonso IX firmou a Declaração das Cortes de Leão, em 1188, onde se comprometia a preservar a paz e a justiça, respeitando os direitos das pessoas à segurança, à propriedade, ao domicílio e à atuação em juízo.⁴⁷³

Na Inglaterra, o Rei João Sem Terra vê-se obrigado a assinar a Magna Carta, de 1215, que além de trazer o princípio da legalidade tributária, limita o rei em diversos outros aspectos⁴⁷⁴.

O século XVII foi um período marcado pelo questionamento em relação ao poder absoluto, no qual se constatou, definitivamente, que tal forma de poder representava um perigo e que seria essencial limitá-la, de modo a garantir os direitos e liberdades individuais, sendo estas noções fundamentais para respaldar a criação do Parlamento⁴⁷⁵.

A partir desta constatação, advieram os seguintes documentos: **Petition of Rights**, de 1628, **Habeas Corpus Act**, de 1679, **Bill of Rights**, de 1689, e **Act of Settlement**, de 1701⁴⁷⁶. Com o **Bill of Rights**, a noção de um governo representativo começa a se firmar como garantia fundamental das liberdades civis⁴⁷⁷.

A Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia, de 12/06/1776, norteadá por uma visão jusnaturalista dos direitos, foi o primeiro registro histórico do nascimento dos direitos humanos e fundamentais, pois reconhece a igualdade dos homens entre si, bem como sua incompletude na medida em que estão em constante

⁴⁷² SANTOS, Maria Caetana Cintra. *Direitos Humanos e Tributação: Uma Tentativa de Conciliar*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001. Prof. Dr. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. p. 67.

⁴⁷³ SANTOS, Maria Caetana Cintra. *Op. Cit.*, p. 68.

⁴⁷⁴ SANTOS, Maria Caetana Cintra. *Op. Cit.*, p. 68.

⁴⁷⁵ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 47-48

⁴⁷⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 43.

⁴⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 43.

aperfeiçoamento⁴⁷⁸. Confira-se o que dispõe o seu art. 1º:

[...] que todos los hombres son, por naturaleza, igualmente libres e independientes, y que tienen ciertos derechos inherentes de los que, cuando se organizan en sociedad, no pueden ellos ni su posteridad ser despojados ni privados por ninguna especie de contrato, a saber: el goce de la vida y de la libertad, con los medios de adquirir y poseer la propiedad y perseguir y obtener la felicidad y la seguridad.⁴⁷⁹

A busca pela felicidade, ideal repetido na Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, de 04/07/1776, demonstra o fundamento, que se pensava, à época, ser o destes direitos⁴⁸⁰.

Importante salientar que a Declaração de Independência norte-americana, produzida por Thomas Jefferson, foi levada a efeito com o objetivo de firmar a independência dos Estados Unidos em relação à Coroa Inglesa, construir um novo país, bem como estimular movimentos idênticos em outras colônias européias⁴⁸¹.

Durante a eclosão da Revolução Francesa, surge a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que traz em seu bojo a reafirmação dos direitos à igualdade e à liberdade, bem como a noção de fraternidade⁴⁸² – lemas da revolução⁴⁸³. Esta declaração foi inspirada, segundo Paulo Afonso Linhares⁴⁸⁴, em duas vertentes: a liberal e a republicana radical. Os franceses, ao participarem deste movimento, queriam acabar com um mundo, e criar outro regido por estes novos ideais; consideravam-se investidos de “uma missão universal de libertação dos povos”⁴⁸⁵, e este espírito se espalhou a partir da Europa, para Ásia Menor, América Latina, dentre outros.

As declarações de direitos norte-americanas, a francesa de 1789, bem como as

⁴⁷⁸ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 49.

⁴⁷⁹ *Apud* PISÓN, José Martínez de. *Derechos Humanos: historia, fundamento y realidad*. Zaragoza: Egido Editorial, 1997. p. 73.

⁴⁸⁰ PISÓN, José Martínez de. *Op. cit.*, p. 73.

⁴⁸¹ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 51.

⁴⁸² Esta só veio a ser, efetivamente, desenvolvida na Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, quando surgiu a necessidade da exigência de uma organização solidária da vida comum.

⁴⁸³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 44-45.

⁴⁸⁴ LINHARES, Paulo Afonso. *Direitos Fundamentais e Qualidade de Vida*. São Paulo: IGLU Ed., 2002. p. 65.

⁴⁸⁵ LINHARES, Paulo Afonso. *Op. Cit.*, p. 51.

Constituições: norte-americana, de 1789, e francesa, de 1791, têm sua origem no Iluminismo europeu⁴⁸⁶; foram caracterizadas pela sua fundamentalidade⁴⁸⁷ e imutabilidade, e vêm embebidas de um espírito de universalidade, humanidade e resistência. Deram início a um processo histórico de “efetiva proteção jurídica da humanidade”⁴⁸⁸, o qual é um constante devir. Este período, também, é apontado como o marco do surgimento dos direitos fundamentais, pois brotam no contexto de formação dos Estados liberais, em textos reguladores criados para limitar e nortear as relações entre os Estados e os indivíduos, sendo a Declaração de Direitos do povo da Virgínia, de 1776, a eleita pela doutrina como sendo a origem efetiva dos direitos fundamentais por marcar a transição dos direitos de liberdade previstos na legislação para os direitos fundamentais garantidos na constituição⁴⁸⁹.

Todos esses textos normativos marcaram a primeira geração/dimensão⁴⁹⁰ dos direitos humanos e fundamentais, onde são elencados os direitos de liberdade, que exigem uma atuação negativa do Estado, no sentido de não obstar o seu exercício. Os direitos mais importantes desse grupo são: vida, propriedade, liberdade e igualdade formal. Tem-se o predomínio de uma visão individualista do ser humano, que passa a ser protegido pela lei, que garantiria a todos o mesmo tratamento. Os direitos da primeira dimensão são conhecidos como direitos civis e políticos⁴⁹¹.

Contudo, com o passar do tempo, constatou-se que, nem sempre a garantia de tratamento igual, é o ideal, pois, muitas vezes, há relações jurídicas estabelecidas entre pessoas que ocupam classes sociais diversas, e que não tem a mesma condição econômica, ou política, da outra. Esta situação começa a ser fortemente observada

⁴⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 45.

⁴⁸⁷ Carl Schmitt batizou-as como fundamentais, por serem reconhecidos os referidos direitos em textos constitucionais.

⁴⁸⁸ BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 373.

⁴⁸⁹ BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 373.

⁴⁹⁰ Ingo Sarlet aponta ser a orientação da doutrina mais moderna acerca dos direitos fundamentais o uso da expressão “dimensões de direitos” no lugar da expressão “gerações de direito”, isto porque essa segunda dá a entender que uma geração substituiria a outra, coisa que não ocorre, já que os direitos fundamentais se encontram em constante processo de desenvolvimento e aprofundamento. Ademais, alerta para o fato de que apesar da expressão “dimensões de direitos” ser vinculada aos direitos humanos, ela se aplica, da mesma forma, aos direitos fundamentais. (p. 47-48)

⁴⁹¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 47-48.

após a Revolução Industrial⁴⁹², movimento ocorrido na metade do século XVIII, onde se verificou a obtenção de vultosas quantias, por poucos industriais, em decorrência da exploração desenfreada de mão de obra, que era abundante, e constituía um exército industrial de reserva.

Diante desta triste e injusta realidade jurídica, onde a igualdade formal só servia para agravar, ainda mais, o quadro de desigualdade material, surgem movimentos que procuram trazer à tona a necessidade de se reconhecer a existência de direitos humanos de caráter social e econômico.

As Constituições Francesas de 1793 e 1848, a brasileira de 1824 e a alemã de 1849 (que não entrou em vigor), trouxeram, de forma singela, em seu cerne, o reconhecimento de alguns direitos sociais e econômicos; todavia, estes só foram efetivamente adotados e elencados nas Constituições promulgadas no século XX, como a mexicana, de 1917, a soviética, de 1918, e a de Weimar, de 1919⁴⁹³. Sem dúvida, tais Cartas Constitucionais, junto com a Declaração Soviética dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado, de 1918, e a Carta do Trabalhador (Itália), de 1927, marcam o início da segunda dimensão de direitos humanos e fundamentais, que pode ser considerada, como ressalta Ingo Sarlet, uma densificação do princípio da justiça social, onde se passa a exigir uma prestação positiva do Estado quanto ao trabalho, à saúde e a habitação; surge a idéia do Estado do bem-estar social⁴⁹⁴. Para Ingo Sarlet “Não se cuida mais, portanto, de liberdade do e perante o Estado, e sim de liberdade por intermédio do Estado.”⁴⁹⁵.

A terceira dimensão⁴⁹⁶ dos direitos humanos e fundamentais foi, nos termos do exposto por José Carlos Teixeira Giorgis⁴⁹⁷, desencadeada pela industrialização e urbanização. Vem marcada pela Declaração Universal de Direitos Humanos, de 1948, que além de reforçar os direitos pertencentes às gerações anteriores, traz novos, agora,

⁴⁹² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 49.

⁴⁹³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 49.

⁴⁹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 49.

⁴⁹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 49.

⁴⁹⁶ Adotamos a tripartição das gerações, por considerarmos que a quarta e quinta gerações de direitos, apontadas por alguns autores, na realidade, são desdobramentos da terceira geração, englobando-se nela.

⁴⁹⁷ GIORGIS, José Carlos Teixeira. As Gerações de Direitos. *Informativo Semanal da COAD*, Boletim semanal 03, ano 27, p. 63, 21/01/2007.

ligados a proteção de interesses difusos, coletivos ou meta-individuais, que perpassam a esfera do indivíduo, ou de um grupo, procurando abranger toda a comunidade humana. Traz a noção de direitos de fraternidade ou de solidariedade, que pugnam por uma melhor qualidade de vida, pela proteção do meio ambiente, do patrimônio histórico e cultural, dentre outros.

Não se pode olvidar que a terceira geração/dimensão de direitos humanos e fundamentais começa após o fim da segunda guerra mundial, considerado um período negro da história, onde os seres humanos eram tratados como coisas, numerados, e mortos, com o objetivo de criação de uma raça pura ariana. Portanto, nesta fase, foi jogada fora, toda a idéia de igualdade, em essência, dos homens, para se defender uma superioridade racial desarrazoada⁴⁹⁸.

Importante ressaltar que o reconhecimento de dimensões dos direitos fundamentais é um processo dinâmico e dialético. Todavia há que se ter atenção para não confundir esse caráter aberto com a possibilidade de vulgarização dos direitos fundamentais, o que levaria a seu desprestígio, razão pela qual, Ingo Sarlet aponta para a necessidade de se observarem critérios rígidos, bem como se agir com cautela, para a recepção e declaração de novos direitos como sendo fundamentais, pois para tanto esses devem refletir valores fundamentais incorporados em uma dada sociedade ou à raça humana, caso seja algo universalmente aceito⁴⁹⁹.

Nessa evolução histórica dos direitos humanos e fundamentais, importante se faz destacar o fenômeno da internacionalização dos direitos humanos⁵⁰⁰.

Fala-se muito em internacionalização dos Direitos Humanos, o que é, de certa forma, cair na obviedade, já que os ditos direitos têm, intrinsecamente, uma característica universalizante por serem desenvolvidos em prol da humanidade, envolvendo, portanto, todas as pessoas humanas existentes no globo terrestre.

Quanto a esse aspecto universalizante dos direitos humanos, importante ressaltar que a universalidade pode ser vista sob dois aspectos: o abstrato, e o

⁴⁹⁸ GIORGIS, José Carlos Teixeira. *Op. Cit.*, p. 63.

⁴⁹⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 55.

⁵⁰⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 57.

concreto⁵⁰¹. O abstrato existe pela própria característica dos direitos que são reconhecidos aos homens pelo simples fato de pertencerem à espécie humana; já a universalidade concreta se verifica na Declaração Universal de Direitos do Homem, de 1948, pois este documento garantiu aos seres humanos habitantes desse planeta os direitos que elenca de forma universal.⁵⁰²

O Direito Internacional Público foi um ramo do Direito criado, inicialmente, para reger relações entre os Estados, e o indivíduo só passou a ser reconhecido como sujeito de direitos no cenário internacional, recentemente, o que foi fruto de uma conquista iniciada com o advento da Declaração Universal de Direitos Humanos, de 1948, que ainda não se completou, tendo um longo caminho a percorrer, pois há diversas limitações impostas ao homem para o exercício destes direitos, normalmente condicionados a uma representação a ser feita por organizações internacionais.

Portanto, apesar de Kant⁵⁰³ já defender a idéia de uma cidadania universal, não fazia isto apoiado nos indivíduos e sim em um sistema internacionalizante que garantiria a proteção deles no mundo todo, como forma de garantir uma Paz Perpétua entre as nações, fundamentando ela em três bases: 1- em todo o Estado, a Constituição Política deve ser Republicana, 2- o Direito das Gentes deve se basear em uma Federação de Estados Independentes, e 3- o Direito de Cidadania Mundial deve se limitar as condições de uma hospitalidade universal.

Devemos atentar para o fato de que o movimento de internacionalização dos direitos humanos se deu em duas etapas: a primeira ocorreu no período que vai da segunda metade do século XIX até a segunda guerra mundial. Caracterizou-se por atuar em três segmentos: direito humanitário, luta contra a escravidão e regulação dos direitos do trabalhador assalariado⁵⁰⁴.

Já a segunda fase teve início após a segunda guerra mundial, momento em que a humanidade passa a valorizar de sobremaneira a dignidade da pessoa humana, justamente pelo fato de terem sido relegados ao oblévio todas as construções teóricas

⁵⁰¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 57.

⁵⁰² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 57.

⁵⁰³ KANT, Immanuel. *La Paz Perpétua*. Buenos Aires: Longseller, 2001. p. 51.

⁵⁰⁴ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 54.

feitas até então sobre direitos humanos⁵⁰⁵.

A Declaração Universal de Direitos do Homem⁵⁰⁶, aprovada pela ONU, em 10/12/1948, é apontada pela maioria dos autores⁵⁰⁷ como sendo o marco da definitiva internacionalização dos direitos humanos. Flávia Piovesan declara que:

Neste sentido, em 10 de dezembro de 1948, é aprovada a Declaração Universal dos Direitos Humanos, como marco maior do processo de reconstrução destes direitos. Introduce nela a concepção contemporânea de direitos humanos, caracterizada pela universalidade e indivisibilidade destes direitos. Universalidade porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é o requisito único para a dignidade e titularidade destes direitos. Indivisibilidade porque a garantia dos direitos civis e políticos é condição para a observância dos direitos sociais, econômicos e culturais e vice-versa. Quando um deles é violado, os demais também o são. Os direitos humanos compõem assim uma unidade indivisível, interdependente e inter-relacionada, capaz de conjugar o catálogo de direitos civis e políticos ao catálogo de direitos sociais, econômicos e culturais.

[...]

A Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, na qualidade de marco maior do movimento de internacionalização dos direitos humanos, fomentou a conversão destes direitos em tema de legítimo interesse da comunidade internacional. Como observa Kathryn Sikkink: “O Direito Internacional dos Direitos Humanos pressupõe como legítima e necessária a preocupação de atores estatais e não estatais a respeito do modo pelo qual os habitantes de outros Estados são tratados. A rede de proteção dos direitos humanos internacionais busca redefinir o que é matéria de exclusiva jurisdição doméstica dos Estados.

Fortalece-se, assim, a idéia de que a proteção dos direitos humanos não deve se reduzir ao domínio reservado do Estado, isto é, não deve se restringir à competência nacional exclusiva ou à jurisdição doméstica exclusiva, porque ela revela tema de legítimo interesse internacional. Por sua vez, esta concepção inovadora aponta a duas importantes conseqüências:

a revisão da noção tradicional de soberania absoluta do Estado [...];

a cristalização da idéia de que o indivíduo deve ter direitos protegidos na esfera internacional, na condição de sujeito de Direito.

[...]

A partir da aprovação da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 e a partir da concepção contemporânea dos direitos humanos por ela introduzida, começa a se desenvolver o Direito Internacional dos Direitos Humanos, mediante a adoção de inúmeros tratados internacionais voltados à proteção dos direitos fundamentais.⁵⁰⁸

⁵⁰⁵ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 55.

⁵⁰⁶ Que foi reiterada pela Declaração de Direitos Humanos de Viena de 1993.

⁵⁰⁷ Fábio Konder Comparato, Flávia Piovesan, Augusto Cançado Trindade, Ingo Wolfgang Sarlet, dentre outros.

⁵⁰⁸ PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos, O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e a Constituição Brasileira de 1988. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 94, n. 833, p. 43-45, mar. 2005.

José Martínez informa que o grande mérito que teve a declaração foi o seu caráter universalista.⁵⁰⁹ Bobbio acrescenta à tal ponto a seguinte observação:

Solo después de la declaración podemos tener la certidumbre histórica de que la humanidad, toda la humanidad, comparte algunos valores en el único sentido en que tal creencia es historicamente legítima, es decir, en el sentido en que universal significa no dado objetivamente, sino subjetivamente acogido por el universo de los hombres.⁵¹⁰

Dessarte queda claro que a mencionada declaração se caracteriza por ser a expressão de uma visão universal dos direitos; por unir as inquietudes e interesses vigentes em um dado momento histórico; por materializar um consenso generalizado sobre os direitos que devem ser reconhecidos e respeitados pela comunidade internacional; e, por reconhecer, no âmbito interno, o papel dos indivíduos livres e iguais junto aos Estados⁵¹¹.

José Martínez apresenta as esferas nas quais se verificaram as mudanças provocadas pela Declaração em comento, e como se deram as referidas alterações:

En la esfera moral, por cuanto este modelo común de conducta exige el respeto a la libertad y a la dignidad de todas las personas y, además, permita configurar y vertebrar un proyecto universal cuyo objetivo es dirigir nuestros esfuerzos en favor de la realización de los derechos humanos en todo el planeta. En este sentido, la Declaración Universal constituye un proyecto de transformación del orden social e internacional, inspirado en los derechos humanos que, por su parte, obliga a los individuos, los pueblos y los Estados. *En el plano político*, la Declaración ha modificado las prácticas y las instituciones internacionales limitando la validez del viejo principio de la soberanía nacional e instituyendo nuevos principios que inspiren la realidad internacional: el principio de no discriminación, los derechos económicos, sociales y culturales, principio de indivisibilidad e interdependencia de los derechos, etc. Igualmente, *en el ámbito jurídico*, pues la Declaración Universal no es un mero convenio o tratado, sino que al ser una resolución de la Asamblea General obliga a los Estados. Además, muchos de sus preceptos han sido incorporados al ordenamiento jurídico interno de las naciones tanto em orden constitucional como a través de

⁵⁰⁹ PISÓN, José Martínez de. *Derechos Humanos: história, fundamento y realidad*. Zaragoza: Egido Editorial, 1997, p. 212.

⁵¹⁰ BOBBIO, Norberto. *El tiempo de los derechos*. Tradução de R. de Asís Roiz. Madrid: Sistema, 1991, p. 66.

⁵¹¹ PISÓN, José Martínez de. *Op. Cit.*, p. 212-213.

leyes. Incluso, com el establecimiento de comisiones y tribunales que vigilan por su cumplimiento.”⁵¹²

Como já bem destacado por Flávia Piovesan, esse processo de internacionalização dos direitos humanos leva a uma relativização da noção de soberania absoluta do Estado, onde ocorre uma transição “de uma concepção “hobbesiana” de soberania, centrada no Estado, para uma concepção “kantiana” de soberania, centrada na cidadania universal”⁵¹³. Além disso, constata-se a cristalização da idéia de que o indivíduo, como sujeito de direitos, deve ter seus direitos protegidos a nível internacional.

Destaque-se que, atualmente, as declarações de direitos procuram dar mais eficácia social ao fenômeno dos direitos humanos, com bem ressalta Sérgio Resende.⁵¹⁴

Vivemos uma época onde os direitos humanos são internacionalizados e abrangem os direitos de liberdade, os sociais, econômicos, culturais, coletivos, meta-individuais e difusos e onde o processo de internacionalização contribuiu para a criação de um sistema internacional de proteção desses direitos, que convive ao lado de sistemas regionais.

Todavia, como bem aponta Flávia Piovesan⁵¹⁵, há diversos desafios a serem enfrentados no tratamento dos direitos humanos na órbita internacional, os quais podem ser resumidos nos seguintes tópicos, que não vamos desenvolver por não ser este o enfoque do nosso trabalho: 1- universalismo x relativismo cultural; 2- laicidade estatal x fundamentalismo religioso; 3- direito ao desenvolvimento x assimetrias globais; 4- proteção dos direitos econômicos, sociais e culturais x dilemas da globalização econômica; 5- respeito à diversidade x intolerância; 6- combate ao terrorismo x preservação de direitos e liberdades públicas; 7- direito da força x força do direito.

Por fim, deve-se ter em mente que há uma profunda crítica feita a essa

⁵¹² Apud José Martínez de Pisón. *Op. cit.*, p. 214.

⁵¹³ PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e Justiça Internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 12

⁵¹⁴ BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 401.

⁵¹⁵ PIOVESAN, Flávia. *Op. cit.*, p. 16-32.

concepção universalizante dos direitos humanos por parte dos países do oriente, que entendem ter esse discurso o intuito de dominar o oriente com as concepções ocidentais, além de justificar ingerências externas nos sistemas políticos adotados em diversos países. A Declaração Universal dos Direitos dos Povos, assinada em Alger, em 1976, foi uma espécie de resposta desses povos à Declaração Universal de Direitos do Homem. Sem dúvida, e isso não é objeto do presente trabalho, razão pela qual não iremos nos aprofundar no debate, a Declaração de 1948 tem um forte caráter ocidental, espelha valores ocidentais, e por ter cunho ideológico, pode ser utilizada para respaldar políticas de dominação; todavia, isso não deve retirar o intuito válido que teve de procurar trazer à tona a necessidade internacional de proteção de direitos, considerados importantes por pelo menos uma grande parte dos indivíduos que habitam o nosso planeta, e que estavam sendo alvo de violação.

3.4 CONCEITO E CONTORNOS DOS DIREITOS HUMANOS

Após toda a digressão histórica e filosófica, temos certo que a origem dos direitos humanos⁵¹⁶ está na necessidade egocêntrica do homem de obter proteção quanto a direitos essenciais e indispensáveis, independentemente da posição que venha a ocupar na sociedade, vale ressaltar que tal fundamento atribuído aos direitos humanos se sustenta em uma visão integral dos direitos, pois pode abarcar direitos de qualquer das dimensões conhecidas, além disso leva em consideração o fato de serem universais os direitos, por serem atribuídos ao homem em razão de sua condição (universalidade abstrata); permite vislumbrar o homem sob a ótica concreta e histórica, contempla contornos da teoria das necessidades, já que é a compreensão da necessidade de ver reconhecidos os seus direitos que faz com que o homem procure elencá-los e protegê-los, e, por fim, permite a intersubjetividade, já que o conceito encontra-se aberto ao debate e complementação. Portanto, tal fundamentação apresentada preenche os requisitos elencados por Pisón para ser uma razoável

⁵¹⁶ Há diversas correntes sobre o fundamento dos direitos humanos, que alguns entendem residir no Direito Natural, outros nos valores comuns individuais e universais essenciais para a humanidade, e ainda há quem defenda que reside na dignidade da pessoa humana.

fundamentação dos direitos humanos.⁵¹⁷

Os direitos humanos foram se formando à medida que o ser humano foi identificando quais eram as prioridades que mereceriam ser garantidas; o que demonstra que, não é apenas o homem, que é incompleto, os direitos humanos também o são, pois representam um constante vir a ser. As próprias gerações/dimensões dos direitos humanos demonstram ser o conceito um devir. Inclusive, ressaltando este aspecto, A. E. Perez Luño define os direitos humanos como sendo “um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, concretizam as exigências da dignidade, da liberdade e da igualdade humanas, as quais devem ser reconhecidas positivamente pelos ordenamentos jurídicos em nível nacional e internacional”⁵¹⁸.

E, realmente, não se pode querer estabelecer uma conceituação fechada para os direitos humanos sob pena de engessá-los.

Interessante mencionar que, para Sérgio Resende de Barros, os direitos humanos representariam poderes-deveres fundados no poder-dever original de realizar a comunidade humana, sendo este o fundamento dos mencionados direitos.⁵¹⁹

Inúmeras são as definições dadas a esta expressão, não sendo o nosso objetivo apontar todas, pois como já foi outrora salientado nosso trabalho não procura estudar os direitos humanos em si, mas sim analisar a capacidade contributiva e verificar se ela pode ser classificada como direito humano, dentro da concepção que aqui será delineada

Vamos elencar a definição que consideramos ter mais correlação com a idéia por nós defendida, que é a trazida por Marcelo Neves, consoante o qual, direitos humanos são:

[...] expectativas normativas de inclusão jurídica de toda e qualquer pessoa na sociedade (mundial) e, portanto, de acesso universal ao direito enquanto

⁵¹⁷ PISÓN, José Martínez de. *Derechos Humanos: historia, fundamento y realidad*. Zaragoza: Egido Editorial, 1997, p. 168.

⁵¹⁸ *Apud* Ingo Wolfgang Sarlet, *op. cit.* p. 81.

⁵¹⁹ BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 2 e 23.

subsistema social (autônomo).⁵²⁰

Ou seja, os direitos humanos nada mais representam do que a necessidade de inclusão de pessoas na sociedade mundial, que, de fato, compõe a humanidade; e, ao fazer parte disto, justamente por sermos, em essência, iguais, ter reconhecidas e asseguradas as garantias essenciais pelo direito, seja através do ordenamento jurídico interno de cada Estado, seja através dos tratados e demais atos normativos pertencentes ao direito internacional.

Importante ressaltar, com Marcelo Neves, que os direitos humanos, na modernidade, têm como forte característica, o dissenso estrutural, que marca seu discurso, o qual concerne tanto com a “integração sistêmica conflituosa entre as esferas de comunicação com pretensão de autonomia, a heterogeneidade dos jogos de linguagem, quanto à divergência de valores, expectativas e interesses das pessoas e grupos”⁵²¹.

Sob esta ótica, tem-se claro, mais uma vez, que os direitos humanos são universais, e que o processo de internacionalização deles, que se deu, efetivamente, com a Declaração Universal de Direitos do Homem, de 1948, só veio trazer à tona essa essência universalizante que eles possuem⁵²². Contudo, a noção de direitos humanos trazida pela declaração mencionada é de índole claramente ocidental, como já foi ressaltado anteriormente.

Aqui, quando falamos de universalização dos direitos humanos, temos que ter em mente que esse é o objetivo-fim desses direitos, todavia, não representa o que temos hoje em vigência, já que o que se procura, atualmente, é impor ao mundo uma concepção existente em apenas parte dele, não observando o grande dissenso

⁵²⁰ NEVES, Marcelo. A Força Simbólica dos Direitos Humanos. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Bahia, n.4, out./dez. 2005. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>.

⁵²¹ NEVES, Marcelo. *Op. cit.*, p. 9.

⁵²² Inclusive, é um pleonasmo falar-se em internacionalização dos direitos humanos, já que tal conceito em si já contém a idéia de universalização, pois o gênero humano não possui fronteiras, encontra-se espalhado pelo globo terrestre. Os direitos fundamentais, que são a internalização dos direitos humanos no âmbito de cada um dos Estados que compõem o globo terrestre, é que encontram limitações intrínsecas ao ente soberano que os reconhece e protege. Entende-se que a utilização da expressão “internacionalização dos Direitos Humanos” se dá com o fim de enfatizar a necessidade de um respeito por parte de todos os países acerca desses direitos, com uma mitigação de sua soberania quanto a observância deles.

estrutural existente acerca do tema.⁵²³

Faz-se necessário esclarecer que direitos humanos podem ser direitos fundamentais, mas, não quer dizer que sempre o sejam; conforme já exposto no item 3.1, adotamos a classificação que entende serem “direitos fundamentais” aqueles direitos essenciais ao homem que vêm elencados, positivamente, nas Constituições dos Estados soberanos, enquanto que a expressão “direitos humanos” é usada para indicar todos os direitos reputados essenciais ao homem, independente do fato de estarem ou não positivados em normas constitucionais, que são reconhecidos no âmbito internacional.

Quando os autores indicam as características dos direitos humanos, na verdade, fazem-no em relação aos direitos fundamentais, isto porque analisam os direitos humanos situados dentro de um ordenamento jurídico, cujo fundamento maior é a Constituição, que deve elencá-los.

Podemos apontar como características dos direitos humanos: a imprescritibilidade, a inalienabilidade, a irrenunciabilidade, a inviolabilidade, a universalidade, a efetividade, a interdependência e a complementariedade.

Apesar de, só agora, admitirmos que o ser humano é sujeito no plano internacional, capaz de reivindicar a proteção de seus direitos (exercício este, bastante limitado, no momento), no que tange aos direitos humanos ele sempre teve este direito, pois, conforme já dito, provém da essência egoísta de cada ser humano.

O movimento unificador da humanidade, que atravessa toda história, na modernidade, tem sido impulsionado pela afirmação dos direitos humanos e pelas inovações tecnológicas. Dois são os grandes fatores de solidariedade humana: o de ordem técnica e o de ordem ética⁵²⁴. Para Fábio Konder:

A solidariedade técnica traduz-se pela padronização de costumes e modos de vida, pela homogenização universal das formas de trabalho, de produção e de troca de bens, pela globalização dos meios de transporte e comunicação.

⁵²³ Nesse ponto, a temática dos direitos humanos assume a feição de discurso de dominação e de poder, onde muitas vezes, procura-se intervir na soberania de outros países. Não entraremos na análise desse ponto por transbordar os limites desse trabalho. Apenas, entendemos ser importante alertar o leitor quanto as duas faces existentes acerca da idéia de universalização dos direitos humanos, o que já foi exposto no item 3.3.

⁵²⁴ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 37-38.

Paralelamente, a solidariedade ética, fundada sobre o respeito aos direitos humanos, estabelece as bases para a construção de uma cidadania mundial, onde já não há relações de dominação, individual ou coletiva.⁵²⁵

Ambas as solidariedades são indispensáveis e complementares para que o movimento de unificação da humanidade não perca o foco, nem seu progresso contínuo⁵²⁶. Para Sérgio Resende: “A solidariedade social realiza e preserva o ser humano em cada indivíduo, realizando a humanidade de cada um pela força maior de todos”⁵²⁷, devendo por isso ser considerada um “princípio-fim humano-comunitário”⁵²⁸.

Na realidade, a legitimidade e a efetividade destes direitos têm que ser dadas, antes de qualquer coisa, pelo próprio homem, que, por incrível que pareça, ainda não acredita, nem luta por eles, pois é ele quem cria os governos, os Estados, as Organizações Internacionais.

Vale nesse ponto transcrever a lição de Sérgio Resende:

[...] o verdadeiro sentido dos direitos humanos: surgiram na história para lutar contra os privilégios arbitrários dos reis, mas a partir daí estão sendo produzidos e reproduzidos para prevenir, remediar, consertar quaisquer outras deformações culturais ou físicas que tolham a liberdade, a igualdade, a fraternidade, a segurança, a propriedade, a felicidade e outros valores permanentes – as *invariantes axiológicas* – da humanidade. Nisso consiste o *humanismo* e a *relativa universalidade* dos direitos individuais, sociais e de solidariedade social, enfim, todos os direitos humanos. No fundo, todos são direitos que, quando já não o são, tendem a ser *direitos difusos* de toda a humanidade por toda a humanidade, subjetiva e objetivamente.⁵²⁹

Infelizmente, apesar da evolução progressiva na criação e eficácia de diversas estruturas internacionais de proteção aos direitos humanos, ainda não podemos afirmar que estes gozam de um aparato que lhes permita conferir a efetividade que merecem, pois, para serem observados, dependem, ainda, da vontade e cooperação dos Estados que compõem o cenário internacional.

⁵²⁵ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 38.

⁵²⁶ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 38.

⁵²⁷ BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 403.

⁵²⁸ BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 403.

⁵²⁹ BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 434.

Em razão disso, fala-se mais em direitos fundamentais, que para terem eficácia garantida precisam apenas de um aparato estatal que lhe dê aplicabilidade, o que, de certa forma, é mais fácil de ser conseguido do que coadunar políticas, valores e idéias de diversos Estados que compõem o globo terrestre. Razão pela qual passaremos, agora, ao estudo dos direitos fundamentais.

3.5 CONCEITO E CONTORNOS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Tendo em vista que dentro do objeto da nossa dissertação, que é o estudo da capacidade contributiva, temos por escopo demonstrar ser ela integrante da categoria dos direitos fundamentais, imprescindível é, antes do enfrentamento direto da questão, delinear os contornos e o conteúdo da teoria geral dos direitos fundamentais para que, posteriormente, possamos analisar tal ponto.

Para essa etapa de nossos estudos, utilizar-nos-emos das obras “Teoria dos Direitos Fundamentais”, de Robert Alexy, “A Eficácia dos Direitos Fundamentais”, de Ingo Sarlet, e “Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade”, de Gilmar Ferreira Mendes, como referenciais teóricos⁵³⁰, já que nos filiamos ao entendimento dos mencionados autores no que tange a colocação dos direitos fundamentais como algo interno, pois representam aquilo que está positivado na ordem constitucional de um determinado país, sendo por ela assegurados.

Deve-se ter em mente que os direitos fundamentais, junto com a definição da forma do Estado, do sistema de governo e da organização do poder, constituem a essência do Estado de Direito, que tem, nesses, seus contornos e fundamentos, os quais têm que vir elencados na Constituição, sendo, portanto, tais questões reputadas como sendo materialmente constitucionais. O ministro Gilmar Ferreira Mendes deixa claro que “(...) os direitos fundamentais são elementos integrantes da *identidade* e da *continuidade* da Constituição, considerando, por isso, ilegítima qualquer reforma

⁵³⁰ Não vamos analisar as diversas teorias acerca dos direitos fundamentais por não ser esse o objeto de nosso trabalho, razão pela qual limitamos nesses dois referenciais teóricos os nossos estudos.

constitucional tendente a suprimi-los (art. 60, § 4º)".⁵³¹

Nesse ponto, vale ressaltar que o art. 16 da Declaração Francesa de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, previa que "toda sociedade na qual a garantia dos direitos não é assegurada, nem a separação dos poderes determinada não possui Constituição"⁵³².

Robert Alexy inicia sua análise criticando o catálogo de direitos fundamentais elencados pela Lei Fundamental alemã⁵³³, pois entende que veiculam expressões vagas, o que gera uma ampla gama de dissenso acerca dos objetos que são sujeitos à regulação por esses direitos. Em razão dessa grande margem de manipulação dos direitos fundamentais, que não possuem um objeto definido, alega o autor alemão que é o Tribunal Constitucional que acaba dando contorno a esses direitos, definindo-os, confira-se:

Lo que hoy son los derechos fundamentales es definido, principalmente, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal. La ciencia de los derechos fundamentales – no obstante la controversia, acerca de la fuerza vinculante de las decisiones del Tribunal Constitucional Federal – se há convertido, en una apreciable medida, en una ciencia de la jurisprudencia constitucional.⁵³⁴

Todavia, o fato de ser a Corte Constitucional alemã o elemento concretizador e formatador dos direitos fundamentais, não elimina de todo o problema atinente a fluidez dos conceitos, já que, muitas vezes, as manifestações da referida Corte são ambíguas⁵³⁵.

Em razão disso, procura demonstrar que não é possível construir uma dogmática acerca dos direitos fundamentais, mas sim uma teoria de princípios, que é jurídica e tem caráter geral⁵³⁶, o que nos obriga a remeter o leitor ao item 1.8, onde abordamos os aspectos gerais dos princípios, que seriam úteis para o desenvolvimento

⁵³¹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade – Estudos de Direito Constitucional*. 3ª Ed. Saraiva: São Paulo, 2004, p.1.

⁵³² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 59.

⁵³³ Importante salientar que sua teoria foi desenvolvida para explicar o funcionamento dos direitos fundamentais dentro da realidade constitucional existente na Alemanha.

⁵³⁴ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 23.

⁵³⁵ "A la vaguedad de la normación de los derechos fundamentales se suma, pues la vaguedad de la jurisprudencia sobre los mismos". ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 24.

⁵³⁶ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 24.

do presente trabalho.

A teoria de Alexy⁵³⁷, portanto, parte da premissa de que os direitos fundamentais são positivados pela ordem jurídica; está inserida dentro do contexto das três dimensões da dogmática jurídica: a analítica⁵³⁸, a empírica⁵³⁹ e a normativa⁵⁴⁰; e, é orientada para garantir que a ciência do direito tenha uma dimensão prática. Reputa-se que sua teoria é geral porque ela leva em consideração todos os problemas que envolvem os direitos fundamentais, bem como os que acometem, de forma específica, apenas alguns desses direitos. É considerada, também, uma teoria estrutural pois é respaldada pela dimensão analítica da tradição da jurisprudência dos conceitos.

Utiliza-se do conceito semântico de norma, segundo o qual esta seria o significado de um enunciado normativo⁵⁴¹. Informa que as normas de direitos fundamentais são, portanto, aquelas expressas diretamente por enunciados da Lei Fundamental ou por enunciados a ela adstritos⁵⁴². Deixa claro que as normas de direito fundamental tem caráter duplo à medida em que sejam verificados a existência de dois níveis mesclados: o das regras e o dos princípios⁵⁴³.

Entende que: “ [...] un derecho fundamental como un todo es un haz de posiciones iusfundamentales.”⁵⁴⁴, podendo essas posições serem definitivas ou **prima facie**, o que dá a esses direitos um caráter dinâmico⁵⁴⁵.

Ademais, compreende que: “Los derechos fundamentales y las normas iusfundamentales son materialmente fundamentales porque con ellas se toman decisiones sobre la estructura normativa básica del Estado y de la sociedad.”⁵⁴⁶

Adota para sua teoria um sistema de posições e relações jurídicas por compreender que este permite a diferenciação, que é fundamental na análise dos

⁵³⁷ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 23-24.

⁵³⁸ Utilizada para garantir a clareza conceitual, a coerência e a não-contradição entre conceitos.

⁵³⁹ Usada para conhecer o direito positivamente válido.

⁵⁴⁰ Manejada para gerar uma fundamentação vinculante do juízo jurídico concreto do “dever ser”.

⁵⁴¹ Ressalta que, nem sempre, a norma para existir precisa ser veiculada por meio de enunciados normativos; os semáforos expressam normas por meio de sinais luminosos, não necessitando da utilização de enunciados.

⁵⁴² ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 241.

⁵⁴³ Quanto a distinção sobre princípios e regras, vide capítulo 1, item 1.8.

⁵⁴⁴ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 241.

⁵⁴⁵ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 241.

⁵⁴⁶ ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 505.

efeitos das normas de direitos fundamentais e dos direitos fundamentais dentro de um sistema jurídico e apresenta um modelo de sistema jurídico dividido em três níveis: 1- deveres do Estado, 2- direitos frente ao Estado, 3- relações jurídicas entre sujeitos de direito privado, em cada um havendo um âmbito específico de direitos fundamentais⁵⁴⁷.

Portanto, segundo Alexy⁵⁴⁸, e para nossa análise, os direitos fundamentais são extraídos a partir de normas, obtidas por meio de enunciados normativos existentes na Constituição, que podem ter a forma de princípios ou regras - o que resulta em uma aplicação dos mesmos adstrita a essa configuração -, são posições jurídicas definitivas ou *a priori*, que podem ser analisadas em três âmbitos: 1- como deveres do Estado, 2- direitos frente ao Estado e 3- relações jurídicas entre sujeitos de direito privado.

Como muito bem expressou Quiroga: “Os direitos fundamentais surgem para reduzir a ação do Estado, limitando-a ao que dispõe a Constituição, sem se olvidar de que devem *operar dentro dos limites impostos pelo direito* já que o indivíduo está submetido ao Estado”.⁵⁴⁹

Vale acrescentar às noções já expostas, que, para Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins os direitos fundamentais são direitos públicos subjetivos das pessoas físicas ou jurídicas.⁵⁵⁰ O ministro Gilmar Mendes considera que esses direitos, além de serem subjetivos, são “elementos fundamentais da ordem constitucional objetiva”.⁵⁵¹

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, atualmente em vigor, representou um marco no estudo dos direitos fundamentais já que trouxe para os mesmos um discurso de caráter valorativo e realçou a função essencialmente política deles.⁵⁵²

Muitas constituições trazem um rol de direitos fundamentais em seu bojo, como as da Alemanha, Brasil, Espanha, Portugal, dentre outras, e há, também, uma forte tendência a que nas cartas constitucionais seja reconhecido o mesmo valor que se dá

⁵⁴⁷ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 505.

⁵⁴⁸ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 241 e 505.

⁵⁴⁹ LAVIÉ, Quiroga. *Derecho constitucional*. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 123.

⁵⁵⁰ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007. p. 54.

⁵⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit.*, p. 2.

⁵⁵² KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. Para que serve uma teoria dos direitos fundamentais? *Revista de Direito Público*, n. 13, p. 24-34, jul./set. 2006.

aos direitos fundamentais às normas de direitos humanos veiculadas em tratados, o que, na América Latina, é vislumbrado nas cartas constitucionais da Colômbia, Nicarágua, Chile, Equador, Argentina, Venezuela, dentre outras.⁵⁵³

Dessarte, a Constituição da República Federativa do Brasil trouxe diversas inovações relativas aos direitos fundamentais, pode-se citar como a primeira delas, sua posição topográfica, eis que situados no início da Carta Constitucional, logo após o preâmbulo e o Título I – Dos Princípios Fundamentais, demonstrando que são valores superiores, fundantes e norteadores de todo o sistema constitucional que após eles será descortinado. Além disso, Ingo Sarlet aponta que a própria utilização da terminologia “direitos e garantias fundamentais”, no Título II, constitui novidade, além do fato dos direitos sociais virem ressaltados em um capítulo próprio, mas ainda dentro do Título II, o que reforça o fato dos mesmos serem também direitos fundamentais.⁵⁵⁴

Apointa, ainda, o mencionado autor, que a inovação mais significativa da CRFB foi a do art. 5º, § 1º, que determina que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, o que ficou ainda mais reforçado com a inclusão destes no rol das cláusulas pétreas, nos termos do estipulado no inciso IV, § 4º do art. 60 da CRFB⁵⁵⁵.

Não há dúvida de que nossa carta constitucional consagrou direitos fundamentais pertencentes as três dimensões de direitos, todavia, como bem observa Ingo Sarlet:

A falta de rigor científico e de uma técnica legislativa adequada, de modo especial no que diz com a terminologia utilizada, pode ser apontada como uma das principais fraquezas do catálogo dos direitos fundamentais em nossa Constituição, revelando contradições, ausência de tratamento lógico na matéria e ensejando problemas de ordem hermenêutica.⁵⁵⁶

Demonstra, o mencionado autor⁵⁵⁷, que no vasto rol de direitos fundamentais

⁵⁵³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 69.

⁵⁵⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 69.

⁵⁵⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 69.

⁵⁵⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 70-71.

⁵⁵⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 70-71.

elencados há diversos dispositivos que não têm fundamentalidade material, apenas formal, como as normas de natureza penal previstas no art. 5º, incisos XLII e XLIII, ou normas de caráter organizacional, como as do art. 14, § 3º, incisos I a VI e §§ 4º a 8º, todos da CRFB.

Ingo Sarlet⁵⁵⁸ identifica que a nossa constituição não prevê normas genéricas expressas acerca das restrições aos direitos fundamentais, tais como a proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais, o princípio da proporcionalidade e a reserva legislativa, o que vem a ser construído pela doutrina e aplicado pelos tribunais, em relação aos quais não teceremos maiores comentários por terem que ver diretamente com a eficácia desses direitos, que refoge aos limites do presente trabalho.

É possível se dizer que nossa constituição adotou um sistema de direitos fundamentais⁵⁵⁹? De acordo com Ingo Sarlet, é possível defender a existência, em nossa Magna Carta, de um sistema de direitos fundamentais, desde que concebamos tal sistema como sendo aberto e flexível, “receptivo a novos conteúdos e desenvolvimentos, integrado ao restante da ordem constitucional, além de sujeito aos influxos do mundo circulante.”⁵⁶⁰, e isto porque o conceito material de direitos fundamentais, em nosso sistema constitucional, é aberto em razão da disposição presente no parágrafo segundo do art. 5º, da CRFB, além do que há uma grande diversidade de conteúdo no catálogo dos direitos fundamentais elencados, não se conseguindo distinguir uma ideologia adotada pelo constituinte nessa seara, bem como há direitos fundamentais fora do catálogo. Tal entendimento, conforme o próprio autor ressalta, harmoniza-se com a doutrina majoritária, cujo um dos expoentes é Canotilho, que defende ser a constituição um sistema aberto de princípios e regras.⁵⁶¹

⁵⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 72.

⁵⁵⁹ Como bem ressalta Ingo Sarlet, a p. 73-74, de sua obra já tantas vezes citada ao longo do presente trabalho, na Alemanha há uma controvérsia doutrinária acerca da existência ou não de um sistema de direitos fundamentais entre uma corrente que entende existir esse sistema, da qual como um de seus representantes é G. Düring, o qual defende a existência de um sistema isento de lacunas e fundado no princípio da dignidade da pessoa humana; já a outra corrente, do qual um dos representantes é Konrad Hesse, entende não haver tal sistema, pois os direitos fundamentais seriam garantias pontuais, além de se encontrarem dispersos na Lei Fundamental alemã, e não se fundamentarem todos no princípio da dignidade da pessoa humana; sendo a segunda corrente a encampada por parte da doutrina, e, de forma majoritária, pelo Tribunal Federal Constitucional alemão.

⁵⁶⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 75.

⁵⁶¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 76.

Portanto, ao analisarmos o nosso texto constitucional em vigor, constataremos, como alude Ingo Sarlet⁵⁶², a existência de uma coerência interna em relação aos direitos fundamentais já que os mesmos encontram justificativa em princípios fundamentais indicados pela própria constituição. Ademais, também é importante, para caracterizar a existência de um sistema de direitos fundamentais, a questão relativa ao reconhecimento, vislumbrado na leitura do parágrafo primeiro do art. 5º, da CRFB, de que as normas de direitos fundamentais têm aplicabilidade imediata, o que vem a ser reforçado com a elevação das mesmas à condição de cláusulas pétreas, nos termos do disposto no art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB.

Dessarte, partindo-se desses conceitos, podemos entender que há um sistema de direitos fundamentais em nossa carta constitucional, o qual será analisado em aspectos gerais, tendo em vista, apenas, o nosso objetivo de apresentar uma teoria geral acerca desses direitos, suficiente para permitir seu enfrentamento junto ao conceito de princípio da capacidade contributiva, acerca do qual longas páginas foram escritas, procurando definir seus contornos e conteúdo.

Apesar de parecer tautológica a afirmativa de que os direitos fundamentais se caracterizam, dentre outros elementos, por sua fundamentalidade, cumpre tecermos alguns comentários acerca dessa importante característica que se desdobra em dois aspectos: o formal e o material⁵⁶³. A fundamentalidade formal se encontra conectada ao texto constitucional, resultando dos seguintes aspectos, elencados por Ingo Sarlet, levando-se em consideração nosso sistema constitucional:

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).⁵⁶⁴

Já a material tem que ver com o fato de serem os direitos fundamentais reflexos

⁵⁶² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 76-77.

⁵⁶³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 77-78.

⁵⁶⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 77-78.

das escolhas fundamentais feitas pelo constituinte acerca da estrutura do Estado e da sociedade, e da posição que nesses ocupa o ser humano. Só pode ser obtida por meio de uma análise acerca do conteúdo da norma.⁵⁶⁵

No nosso sistema, como bem observa Ingo Sarlet, é a noção de fundamentalidade material que permite, com base no art. 5º, § 2º, da CRFB, que haja abertura da Constituição à outros direitos fundamentais que não os elencados propriamente no catálogo de direitos fundamentais, podendo abranger outros direitos não elencados na Constituição, materialmente fundamentais, ou integrantes do texto constitucional, apesar de em outra parte deste, que não no catálogo.⁵⁶⁶ Posto isto, tem-se claro que nem sempre o que pode ser reputado direito fundamental estará expressamente elencado no catálogo desses direitos veiculado na Constituição, sendo relevante nesse ponto recordar lição de Carl Schmidt⁵⁶⁷ relativa ao fato da Constituição poder ser dividida em dois aspectos: o formal e o material, seguindo a mesma sistemática apontada para os direitos fundamentais – formal é o que está no texto, material reflete os aspectos estruturais que toda a Constituição deve ter como separação de funções, normas de competência, sistema e forma de governo, além do elenco dos direitos fundamentais.

Dessa feita, constata-se que a fundamentalidade dos direitos vai variar de acordo com as opções feitas pelos Estados⁵⁶⁸, o que, obviamente, depende da tradição cultural e opções políticas e econômicas, todavia, há valores como a vida, a liberdade, a igualdade, a justiça e a dignidade da pessoa humana, que gozam de ampla aceitação, podendo-se, dentro da concepção ocidental, dizer-se universalizados, que se encontrarão presentes na maioria das cartas constitucionais existentes.

Contudo, apesar das peculiaridades acerca da fundamentalidade de certos direitos, que advém de serem fruto de opção do constituinte, Ingo Sarlet apresenta uma definição, que é a que vamos adotar para os fins dessa dissertação, do que pode ser tido como direitos fundamentais, vejamos:

⁵⁶⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 77-78.

⁵⁶⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 79.

⁵⁶⁷ *Apud* Ingo Wolfgang Sarlet. *Op. Cit.*, p. 79.

⁵⁶⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 80.

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).⁵⁶⁹

Volvendo a questão relativa ao conceito material de constituição, e ao conceito materialmente aberto de direitos fundamentais, tem-se, pela própria leitura do § 2º do art. 5º, da CRFB, que o rol de direitos elencados no artigo 5º não é taxativo. Inclusive tal ponto foi reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939-7, cuja decisão foi publicada no Diário Oficial da União em 18 de março de 1994, relatada pelo Ministro Sidney Sanches, onde foi discutida a constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 3/1993 e da Lei Complementar n.º 77/93, relativas a criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), na qual se reconheceu que o princípio da anterioridade, elencado no art. 150, inciso III, alínea “b”⁵⁷⁰, da CRFB, era, por força do art. 5º, § 2º, direito e garantia fundamental do contribuinte⁵⁷¹.

Dessa feita, tem-se claro que a construção de um conceito material de direitos fundamentais envolve a necessidade de se conhecer a sociedade para qual tais direitos foram elencados, bem como o contexto axiológico, histórico, político, cultural, social e econômico que a envolvem e que, sem dúvida, vai influenciar no elenco desses direitos. Ingo Sarlet esclarece que da leitura do § 2º do art. 5º da CRFB se pode extrair duas espécies de direitos fundamentais: “a) direitos formal e materialmente fundamentais (ancorados na Constituição formal); b) direitos apenas materialmente fundamentais (sem assento no texto constitucional), [...]”⁵⁷²⁵⁷³.

⁵⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 80.

⁵⁷⁰ À época, ainda não havia a alínea “c”, incluída por força da Emenda Constitucional n.º 42/2003, que trouxe o princípio da anterioridade nonagesimal.

⁵⁷¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 83.

⁵⁷² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 84.

⁵⁷³ Ingo Sarlet ressalta a existência de uma terceira corrente, cujo um dos representantes seria J. C. Vieira de Andrade, que defende a possibilidade de existirem direitos apenas formalmente

Ingo Sarlet conclui que o mencionado dispositivo constitucional confere uma “amplitude ímpar”⁵⁷⁴ ao conceito materialmente aberto dos direitos fundamentais por permitir a “identificação e construção jurisprudencial de direitos materialmente fundamentais não escritos (no sentido de não expressamente positivados), bem como de direitos fundamentais constantes em outras partes do texto constitucional e nos tratados internacionais”.⁵⁷⁵ Em razão disso propõe, critério, que por nós será adotado, de classificar os direitos fundamentais, de acordo com nosso sistema constitucional, em dois grupos: o formado pelos direitos expressamente positivados, que se subdividiria em duas categorias, na qual a primeira abrangeria os direitos previstos no catálogo e os que estão ao longo da Constituição, situando-se a segunda nos direitos assegurados nos textos dos tratados internacionais.⁵⁷⁶ No segundo grupo, também se terá duas categorias de direitos: a dos implícitos, que representam “posições fundamentais subentendidas nas normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”⁵⁷⁷, que podem assegurar não apenas o reconhecimento de um novo direito fundamental, bem como o redimensionamento de um já positivado; e a segunda corresponderia aos direitos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, elencados nos arts. 1º a 4º, da CRFB, com os quais guardam estreita ligação.

Contudo, deve-se ter sempre em mente que para ser considerado direito fundamental, deve o direito a ser reconhecido se equivaler em conteúdo e importância aos direitos elencados no catálogo, em homenagem ao princípio da equivalência, que na opinião de Ingo Sarlet, por nós encampada, encontra-se implícito em nosso sistema constitucional, sendo deduzido do próprio § 2º do art. 5º, da CRFB⁵⁷⁸, vale salientar que tal princípio rege todos os grupos de direitos fundamentais, sendo que sua aplicação será diferenciada a depender do tipo de direito que se analisará, por exemplo, no que tange aos direitos implícitos, não há equiparação a fazer, de fato, já que o direito está subentendido na norma, então, nesse caso se torna explícito aquilo que a norma já está

fundamentais, que seriam aqueles que pelo seu conteúdo não se enquadrariam no conceito de direitos fundamentais. Todavia, seguimos a orientação de Ingo Sarlet, que entende que se são direitos e integram o catálogo, por si só, já seriam fundamentais.

⁵⁷⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 89.

⁵⁷⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 89.

⁵⁷⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 89-90.

⁵⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 90.

⁵⁷⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 92-93.

a veicular, e segundo Ingo⁵⁷⁹, para esses não se faria necessária a previsão contida no dispositivo em comento pois tal entendimento se extrai do sistema constitucional em vigor.

Importante analisar a abrangência da concepção material aberta dos direitos fundamentais, apresentada no § 2º do art. 5º, da CRFB, e para tanto, vamos reproduzir o mencionado dispositivo constitucional:

Art. 5º. [...]

§ 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Como já foi exposto, inclusive pela classificação adotada para os direitos fundamentais, verificamos que o mencionado dispositivo permite a compreensão de que haja no texto constitucional, outros direitos fundamentais além dos elencados no catálogo de direitos veiculado no capítulo I, art. 5º, da CRFB. Além disso, cumpre destacar que o Título II da Carta Constitucional, o qual se refere aos “Direitos e Garantias Fundamentais”, veicula cinco capítulos que compõem o que a Constituição formalmente e materialmente, entende por direitos fundamentais, englobando tal concepção os direitos sociais (capítulo II), os direitos da nacionalidade (capítulo III), os direitos políticos (capítulo IV) e os partidos políticos (capítulo V).

Insta salientar que nos filiamos ao entendimento de Ingo Sarlet⁵⁸⁰ sobre o ponto atinente a inexistência de direitos fundamentais legais, ou seja, extraídos diretamente da lei, já que, nossa Constituição não faz referencia a este ato legislativo no § 2º do art. 5º, e tal ponto refoge à nossa tradição constitucional, no mais remetemos o leitor a obra do ilustre autor, que tece considerações diversas sobre este ponto, e que, em razão dos estreitos limites desse trabalho, não nos cabe analisar⁵⁸¹.

No que tange aos direitos fundamentais não escritos decorrentes do regime e dos princípios adotados por nossa Constituição, nos termos do fixado no § 2º do art. 5º,

⁵⁷⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 91-93.

⁵⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 91.

⁵⁸¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 91.

da CRFB, faz-se fundamental tecermos alguns comentários acerca do princípio da dignidade da pessoa humana, que serão apresentados no item 3.6, com maior especificidade.

Além dos princípios fundamentais, dentre os quais se destaca o princípio da dignidade da pessoa humana, existem outros referenciais que podem ser usados para auxiliar na formação de um conceito material de direitos fundamentais. Como primeiro ponto, Ingo Sarlet, invocando lição de Vieira de Andrade, aponta a subjetividade como sendo um referencial eis que existente em todos os direitos fundamentais, já que esses sempre estão a outorgar posições subjetivas aos indivíduos⁵⁸². Ademais, como último referencial, podemos citar, junto com Vieira de Andrade, a função protetiva, que pode se dar em diversos graus, mas que sempre está presente em essência⁵⁸³. Salienta Ingo Sarlet que esses critérios apontados por Vieira de Andrade sofreram muitas críticas, todavia entende que elas não desqualificam os critérios desde que sejam adaptados para englobar os direitos sociais, sejam inseridos dentro do contexto dos princípios fundamentais previstos nos arts. 1º a 4º da CRFB, e guardem relação com os direitos fundamentais elencados no catálogo⁵⁸⁴.

Apresenta como outro critério válido o fato de nossa constituição possuir um conceito unitário e abrangente de direitos fundamentais, que engloba diferentes grupos de direitos (de cunho negativo, de cunho prestacional), com diferentes funções e sentidos⁵⁸⁵.

Ademais, elenca que outro critério que pode auxiliar é “a distinção que deve ser traçada entre as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, vinculadas à regulamentação da posição do homem na sociedade e, principalmente, perante o Estado, e as normas da parte organizatória da Constituição [...]”.⁵⁸⁶ Alerta para o fato de que tal critério tem cunho meramente indiciário e supletivo por haver em nosso sistema, no próprio catálogo de direitos fundamentais, exemplos de normas que deveriam

⁵⁸² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 116.

⁵⁸³ *Apud* Ingo Wolfgang Sarlet. *Op. cit.*, p. 116.

⁵⁸⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 117.

⁵⁸⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 117.

⁵⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 117.

constar da parte organizatória^{587, 588}.

Deve-se atentar para o fato de que os direitos fundamentais apresentam uma perspectiva objetiva e outra subjetiva, as quais abordaremos em linhas gerais, para o fim de completar nossa análise sobre a teoria geral dos direitos fundamentais, sem qualquer finalidade de exaurir o tema por deveras profundo e conturbado⁵⁸⁹.

A perspectiva objetiva dos direitos fundamentais é considerada como uma mais-valia dos direitos fundamentais no sentido de que acrescenta funções diversas a esses que ultrapassam a perspectiva subjetiva dos mesmos, tendo uma função autônoma.⁵⁹⁰ Primeiramente, deve-se salientar a existência de uma perspectiva objetiva reflexa de todo o direito fundamental subjetivo que consiste no fato de que, ao se reconhecer direitos a um indivíduo, cria-se uma norma de competência negativa para os poderes públicos, já que é o indivíduo que tem autonomia decisória e de ação acerca daquele direito⁵⁹¹.

Ademais, cita-se também, como perspectiva objetiva, o fato da comunidade reconhecer como válido aquele direito fundamental, de modo a assegurar a possibilidade de exercício do mesmo pelo indivíduo, o que traz a noção de responsabilidade comunitária dos indivíduos, o que legitima a idéia de que esta perspectiva justifica a limitação dos direitos fundamentais com base no interesse comunitário, limitando o alcance e conteúdo dos direitos fundamentais.⁵⁹² Dessa idéia surge a noção de deveres fundamentais, vinculado à perspectiva objetiva, sobre os quais já tecemos alguns comentários no item 2.1, ao qual remetemos o leitor.

Outro aspecto ligado à perspectiva objetiva é a eficácia dirigente que os direitos fundamentais exercem sobre os órgãos estatais, obrigando-os a concretizá-los e

⁵⁸⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 117-118.

⁵⁸⁸ Não vamos nos alongar acerca dos critérios “tutela jurisdicional outorgada” e “teoria do conteúdo essencial” por entendermos, junto com Ingo Sarlet, que os mesmos não se aplicam ao nosso sistema constitucional já que os direitos fundamentais foram tratados de forma igual pelo constituinte, não havendo classe especial, além do conceito deles ser aberto. Por fim, todos os direitos têm núcleo essencial intocado (clausulas pétreas), que não é idêntico para todos.

⁵⁸⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 139-142.

⁵⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 141.

⁵⁹¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 142.

⁵⁹² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 142-143.

realizá-los⁵⁹³. Além disso, servem, sob essa ótica objetiva, de parâmetro para o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos estatais⁵⁹⁴.

Também produzem uma eficácia irradiante, pois “fornecem impulsos e diretrizes para a aplicação e interpretação do direito infraconstitucional”⁵⁹⁵, além de uma eficácia horizontal, quando se discute a possibilidade de sua irradiação de efeitos nas relações privadas⁵⁹⁶.

Por fim, pode-se dizer quanto à perspectiva objetiva dos direitos fundamentais que: as garantias institucionais ligam-se a esta perspectiva dos direitos fundamentais, bem como o reconhecimento dos deveres de proteção⁵⁹⁷. Ademais, é possível afirmar que a utilização dos direitos fundamentais como parâmetros para a criação e constituição de organizações estatais e para o procedimento, com o fim de impedir a redução de seu significado e para assegurar sua observância, também é oriunda dessa perspectiva⁵⁹⁸.

Já a perspectiva subjetiva dos direitos fundamentais, que tem correlação com a noção de direitos subjetivos, em relação à qual não iremos nos aprofundar por fugir dos limites da presente dissertação, permite que o sujeito desses direitos possa “fazer valer judicialmente os poderes, liberdades ou direito à ação ou às ações negativas ou positivas que lhe foram outorgadas pela norma consagradora do direito fundamental em questão”⁵⁹⁹.

Na relação entre a perspectiva objetiva e subjetiva, segundo Robert Alexy⁶⁰⁰, deve prevalecer a subjetiva, pois a finalidade dos direitos fundamentais é proteger o indivíduo, e não a coletividade, e porque em razão de possuírem os direitos fundamentais um caráter principiológico, o reconhecimento de um direito subjetivo gera um maior grau de realização do que o de obrigações de cunho objetivo⁶⁰¹.

⁵⁹³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 144.

⁵⁹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 144.

⁵⁹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 145.

⁵⁹⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 145.

⁵⁹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 146.

⁵⁹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 148.

⁵⁹⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 152.

⁶⁰⁰ *Apud* Ingo Wolfgang Sarlet. *Op. cit.*, p. 152-153.

⁶⁰¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 153.

Além do que, Ingo Sarlet ressalta que a prevalência da perspectiva subjetiva se justifica no “valor outorgado à autonomia individual, na qualidade de expressão da dignidade da pessoa humana”.⁶⁰²

Por fim, vale tecermos alguns comentários acerca da multifuncionalidade dos direitos fundamentais, que existem em razão dos mesmos não mais servirem para expressar a vetusta idéia de direitos de defesa, podendo ser reconduzida a questão a análise da doutrina dos quatro **status** de G. Jelinek⁶⁰³, que, levando em consideração o vínculo existente entre o cidadão e o Estado do qual aquele faz parte, diferenciou quatro tipos de relações que são: o **status** passivo, segundo o qual o indivíduo é subordinado aos poderes estatais; **status** negativo, que integra a esfera de liberdade individual; **status** positivo, segundo o qual o indivíduo pode se utilizar de instituições estatais e exigir do Estado prestações positivas; e o **status activus** onde participar ativamente na formação da vontade estatal.

É claro que deve haver uma releitura dessa teoria e adaptação para a nossa realidade atual onde, por exemplo, no **status negativus** não se pode admitir qualquer tipo de intervenção, a liberdade deve ser total; o **status ativus** deve sofrer alargamento para compreender também a dimensão procedimental e organizatória dos direitos fundamentais, além do fato de ser reconhecida a existência do **status positivus socialis**, que consagra os direitos sociais, econômicos e culturais de natureza prestacional⁶⁰⁴.

Tal classificação é importante por ter auxiliado como parâmetro para a classificação dos direitos fundamentais, indicada por Ingo Sarlet⁶⁰⁵, e por nós adotada, em: direitos fundamentais como direitos de defesa, direitos fundamentais como direitos a prestações, que se subdivide em direitos a prestações em sentido amplo (direitos à proteção e direitos à participação na organização e procedimento) e direitos a prestações em sentido estrito.

Não havendo mais o que tocar acerca da teoria geral dos direitos fundamentais,

⁶⁰² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 153.

⁶⁰³ *Apud* Ingo Wolfgang Sarlet. *Op. cit.*, p. 153-157.

⁶⁰⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 153-157.

⁶⁰⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 153-157.

até porque o estudo acerca de sua classificação e eficácia transcende os objetivos do presente estudo, vamos enfrentar esse conceito frente ao de capacidade contributiva.

3.6 BREVES NOTAS ACERCA DO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

O princípio da dignidade da pessoa humana, elencado no art. 1º, inciso III, da CRFB, pode ser reputado direito fundamental não escrito, nos moldes do formulado por Ingo Sarlet, em razão do que dispõe o § 2º do art. 5º, da CRFB. Ademais representa um importante fundamento sobre o qual foi construído o Estado Democrático de Direito em vigor. Segundo Ingo Sarlet,

a constatação de que uma Constituição que – de forma direta ou indireta – consagra a idéia da dignidade da pessoa humana justamente parte do pressuposto de que o homem, em virtude tão-somente de sua condição biológica humana e independentemente de qualquer outra circunstância, é titular de direitos que devem ser reconhecidos e respeitados pelos seus semelhantes e pelo Estado.⁶⁰⁶

O mencionado princípio, que tem íntima ligação com a doutrina jusnaturalista, não pode apresentar uma definição fechada, já que se trata de conceito aberto e em constante transformação que se encontra em sintonia com o próprio desenvolvimento dos valores que envolvem a espécie humana. A dignidade é algo real, e é personalíssima, cabendo apenas a pessoa que a detém, sendo tal ponto reconhecido pela própria Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, que consagrou no art. 1º, que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos.”.

G. Düring deixa claro que a dignidade da pessoa humana consiste no fato de que “cada ser humano é humano por força de seu espírito, que o distingue da natureza impessoal e que o capacita para, com base em sua própria decisão, tornar-se consciente de si mesmo, de autodeterminar a sua conduta, bem como de formatar a

⁶⁰⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 103.

sua existência e o meio que o circunda.”⁶⁰⁷ Portanto, tem-se, como bem observou Ingo Sarlet⁶⁰⁸ que o núcleo de significação do princípio da dignidade da pessoa humana reside na autonomia e no direito de autodeterminação da pessoa, ambas consideradas em abstrato.

Ademais, deve-se ter em mente que a dignidade não é apenas uma característica nata do homem, é, também, resultado de uma construção cultural, devendo sob este prisma, ser limite e atribuição dos poderes estatais, como ressalta Ingo Sarlet⁶⁰⁹, devendo o Estado guiar

as suas ações tanto no sentido de preservar a dignidade existente ou até mesmo de criar condições que possibilitem o pleno exercício da dignidade, sendo, portanto, dependente (a dignidade) da ordem comunitária, já que é de se perquirir até que ponto é possível o indivíduo realizar, ele próprio, parcial ou totalmente suas necessidades existenciais básicas ou se necessita, para tanto, do concurso do Estado ou da comunidade (este seria o elemento mutável da dignidade)⁶¹⁰.

A violação ao mencionado princípio não pode se aferir em abstrato, sendo visível apenas no caso concreto. Todavia, Ingo Sarlet destaca que é possível com base na doutrina e na jurisprudência identificar alguns pontos fulcrais que esse princípio engloba, como o respeito e a proteção da integridade física e corporal do indivíduo, a garantia de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família, a garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário, a garantia de identidade no sentido de autonomia e integridade psíquica e intelectual, a autodeterminação em relação as questões privadas, e o direito à privacidade, sendo todos esses pontos essenciais para garantir ao homem seu **status** de sujeito de direito, e não de objeto.⁶¹¹

Estando, por conseguinte definido o conteúdo do princípio da dignidade da pessoa humana, deve-se agora ver como tal foi acolhido em nosso sistema

⁶⁰⁷ *Apud* tradução livre de Ingo Wolfgang Sarlet, *op. cit.*, p. 105.

⁶⁰⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 105.

⁶⁰⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 105.

⁶¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 106.

⁶¹¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 107-109.

constitucional. Conforme relato de Ingo Sarlet⁶¹², a adoção do princípio da dignidade da pessoa humana como princípio fundamental em nosso sistema constitucional se afina perfeitamente com a doutrina luso-brasileira dominante, bem como na doutrina espanhola, que não vêem tal princípio como sendo um direito fundamental, sendo este muitas vezes concretizador daquele⁶¹³. Como princípio fundamental, a dignidade da pessoa humana assume a feição de um “valor-guia”⁶¹⁴ para todo o sistema constitucional, no qual se incluem os direitos fundamentais. Como princípio dotado de eficácia jurídica impõe um dever de respeito e proteção por parte do Estado, que deve, ao exercer tal **múnus**, atuar de forma negativa, não intervindo na esfera privada dos indivíduos, e de forma positiva, para proteger esta esfera privada da atuação de terceiros, bem como de criar meios para que essa dignidade seja concretizada e respeitada⁶¹⁵.

Como bem expõe Ingo Sarlet, a “dignidade da pessoa humana constitui, em verdade, uma norma legitimadora de toda a ordem estatal e comunitária, demonstrando, em última análise, que a nossa Constituição é acima de tudo a Constituição da pessoa humana por excelência.”⁶¹⁶.

Em nossa Constituição não existe norma prevendo a intangibilidade desse princípio, todavia, segundo Ingo Sarlet⁶¹⁷, isso não significa que possa o mesmo ser mitigado, até porque, como se falou, os direitos fundamentais podem ser considerados expressões e concretizações desse princípio, o que permite que seu conteúdo, de forma indireta, seja considerado um limite material ao poder de reforma nos termos do fixado no art. 60 § 4º, inciso IV, da CRFB. Ademais, entende o mencionado autor ser possível sustentar que o princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1º, inciso III, da CRFB, é um verdadeiro limite material implícito ao poder de reforma da Constituição, por ser um princípio fundamental que integra a própria essência da nossa Constituição⁶¹⁸. Todavia, mesmo isso não garante sua intangibilidade, já que as

⁶¹² SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 109.

⁶¹³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 109.

⁶¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 110.

⁶¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 110-111.

⁶¹⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 111.

⁶¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 112.

⁶¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 112.

cláusulas pétreas se referem à tentativa de abolição e não a uma alteração que não gere abolição, o que permite que tal princípio possa vir a sofrer restrições, o que não é ponto de nosso estudo.

O princípio da dignidade da pessoa humana é apontado com fundamento de todo o sistema de direitos fundamentais, que procuram concretizar esse princípio, como por exemplo os direitos à vida, à liberdade e à igualdade⁶¹⁹. Todavia, nem todos os direitos fundamentais guardam relação direta com esse princípio, o que não significa que não seja esse importante para a construção de um conceito material de direitos fundamentais. O que se deve ter em mente é que os direitos fora do catálogo que tenham conteúdo diretamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, vão poder ser reputados fundamentais, e os que não encontram, não serão por isso eliminados da possibilidade de serem reputados direitos fundamentais, desde que para tanto, encontrem seu fundamento em outros princípios fundamentais (arts. 1º a 4º, da CRFB), que servem de referenciais hermenêuticos não só para os direitos fundamentais, bem como para todo o sistema constitucional em vigor, servindo para dedução de direitos não escritos, bem como para o reconhecimento da fundamentalidade material dos direitos existentes fora do catálogo⁶²⁰.

3.7 DIREITOS FUNDAMENTAIS E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como já vimos, o estudo dos direitos fundamentais segue a estrutura da teoria dos princípios, devendo os mesmos serem considerados princípios. A capacidade contributiva, também, pode ser reputada um princípio já que detentora de carga axiológica própria oriunda de seus conceitos fundadores que são a justiça e a igualdade. Portanto, para ambos, é aplicada a teoria dos princípios já exposta em linhas gerais no item 1.8.

Para que possamos considerar um direito como sendo fundamental, em razão da adoção por nosso sistema constitucional de um conceito materialmente aberto de

⁶¹⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 115-116.

⁶²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 115-116.

direitos fundamentais, previsto no § 2º do art. 5º, ele tem que estar expresso no catálogo, ou, em não estando, deve guardar vinculação com esses direitos, em razão da teoria da equiparação, podendo estar em outra parte do texto, podendo se encontrar implícito ou podendo ser extraído do regime ou dos princípios, arts. 1º a 4º da CRFB, adotados por nossa carta constitucional, ou então se encontrarem previstos em tratados internacionais. Ademais deve ter função protetiva e conter subjetividade.

Como demonstramos no capítulo 1, quando estudamos no item 1.13, a adoção por parte de nossa constituição do princípio da capacidade contributiva, apesar de encontrar ele menção expressa no § 1º do art. 145 da CRFB, não se limita ao referido dispositivo, isto porque, por conter na vedação ao confisco seu limite superior, também encontra respaldo no art. 150, IV, da CRFB, bem como por conter no mínimo existencial seu limite inferior, também pode ser extraído dos comandos previstos nos arts. 1º, inciso III, e 7º, inciso IV, da CRFB. Por procurar proteger a propriedade, encontra cobertura também no art. 5º, XXII c/c § 1º, 170, II, da CRFB. Ademais, por procurar realizar a justiça em matéria tributária, bem como garantir a isonomia, respalda-se, da mesma forma, nos arts. 3º, incisos I e III, 5º, **caput**, 150, inciso II, da CRFB.

Por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva se encontra expressa e implicitamente contido no texto constitucional; seus vários contornos, que são reconhecidos pela ordem constitucional de forma expressa, por meio de uma interpretação sistemática, permitem a compreensão de sua estrutura e forma de operação. Ou seja, a configuração do princípio da capacidade contributiva, em sua plenitude, em nosso sistema constitucional, só é possível por meio de uma interpretação sistemática do texto constitucional que permitirá o redimensionamento do mencionado princípio, por extrair do mesmo conteúdos implícitos ao que se encontra expresso no § 1º do art. 145, como seus balizamentos: justiça e igualdade, como seus limites inferior e superior e a sua principal preocupação que é a garantia da propriedade.

Ora, se os direitos fundamentais podem existir fora do catálogo, e decorrer de princípios e regras adotados pela própria constituição, dúvida não pode haver de que o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental, primeiro porque, decorre de princípios reconhecidos pela própria Constituição como fundamentais, tais como a

dignidade da pessoa humana (que aqui aparece nas vertentes: garantia de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família, a garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário), art. 1º, inciso III, da CRFB; a justiça, art. 3º, inciso I, da CRFB; a igualdade, art. 3º, inciso III e IV, 5º, **caput**, 150, inciso II, da CRFB; além de ser decorrente do próprio direito fundamental à propriedade reconhecido no art. 5º, inciso XXII, da CRFB, com o qual guarda estreita vinculação.

Ademais, tal princípio engloba função protetiva do contribuinte, e é detentor de subjetividade à medida em que confere ao contribuinte o direito de se opor ao Fisco quanto da imposição de medidas que venham a ferir sua capacidade de contribuir, que se manifesta de diversas formas como já demonstrado ao longo do presente estudo.

Destarte, dúvidas não podem existir no sentido de que o mencionado princípio, por força do disposto no art. 5º, § 2º da CRFB, engloba-se dentro do conceito materialmente aberto de direitos fundamentais, podendo ser considerado um direito fundamental, possuindo, por conseguinte, aplicação imediata, nos termos do assegurado pelo art. 5º, § 1º, da CRFB, bem como, podendo ser considerado uma cláusula pétrea, já que tal **status** é conferido aos direitos e garantias fundamentais por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB, conforme dito no item 3.5.

Dejalma de Campos, em seu excelente texto “As Cláusulas Pétreas Tributárias”⁶²¹, ensina que:

[...] as denominadas “Cláusulas Pétreas”, ou como alguns autores denominam “Cláusulas de Eternidade”, ou ainda “Cláusulas Intocáveis”, “Cláusulas Irreformáveis” e “Cláusulas de Garantia” são limites fixados ao conteúdo ou substância de uma reforma constitucional e que operam como verdadeiras limitações ao exercício do Poder Constituinte reformador ou derivado.⁶²²

O **supra** mencionado professor invoca lição de Taveira Tôrres, segundo o qual:

As cláusulas pétreas traduzem um esforço do constituinte para assegurar a

⁶²¹ CAMPOS, Dejalma de. As Cláusulas Pétreas Tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9, p. 28-33, jun. de 1996.

⁶²² CAMPOS, Dejalma de. *Op. cit.*, p. 29.

integridade da Constituição obstando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profundas mudanças de identidade.⁶²³

Em nosso direito constitucional, as cláusulas pétreas apareceram pela primeira vez na Constituição de 1891 (art. 90, § 4º), reaparecendo nas Cartas Constitucionais de 1934 (art. 178, § 5º), 1946 (art. 217, § 6º), 1967 (art. 50, § 1º) e na Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969 (art. 47, § 1º).⁶²⁴

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as cláusulas pétreas se encontram elencadas no § 4º do art. 60, que assim dispõe:

Art. 60. [...]

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

Consideramos, como já exposto, que o princípio da capacidade contributiva está acobertado pelo que dispõe o inciso IV do § 4º do art. 60 da CRFB, pois não resta dúvida de que consagra um direito e uma garantia individual e fundamental do contribuinte, que é a de não ser onerado em demasia pelo Estado ao contribuir com este no rateio das despesas públicas, estando estreitamente ligado ao direito de propriedade, direito fundamental com assento expresso no inciso XXII do art. 5º da CRFB.

Vale ressaltar neste ponto, sábia observação de Paulo Roberto L. Pimenta, **verbis**:

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

⁶²³ CAMPOS, Dejalma de. *Op. cit.*, p. 29.

⁶²⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. *Revista de Dialética de Direito Tributário*, n. 92, p. 41.

art. 60, § 4º, IV se espalham pela Constituição, não se limitando àqueles prescritos no art. 5º.⁶²⁵

Por conseguinte, conjugando o disposto no art. 60, § 4º, IV com o art. 5º, § 2º, ambos da CRFB, temos respaldada a tese de que a capacidade contributiva é uma cláusula pétrea constitucional, além de um direito fundamental a ser garantido pelo Estado, como demonstramos acima, em razão de guardar estreita ligação com o direito de propriedade, bem como com os princípios da justiça, igualdade e dignidade da pessoa humana.

Dejalma de Campos deixa claro, em seu já mencionado trabalho, que o art. 145, § 1º, da CRFB é uma cláusula pétrea.⁶²⁶ Todavia, vamos um pouco além deste entendimento para afirmar que o princípio da capacidade contributiva em si é uma cláusula pétrea, pois conforme já abordamos, ele não se enclausura completamente apenas neste dispositivo constitucional, encontrando bases em diversos outros artigos constitucionais, como arts. 3º, I e III; 5º, **caput**, inciso XXII, §§ 1º e 2º; 150, II e IV.

3.8 DIREITOS HUMANOS E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tendo em vista, como ressaltado na introdução, que nosso objetivo é abordar o princípio da capacidade contributiva em todos os seus aspectos, bem como analisá-lo em nosso sistema constitucional, preferimos inverter a ordem e analisar, após expostos os conceitos acerca de direitos humanos e fundamentais, primeiramente a capacidade contributiva e os direitos fundamentais, para, agora, abordarmos sua relação com os direitos humanos. Isto também se deve ao fato de ser mais fácil começar a análise em um universo reduzido, que é o ordenamento estatal para nos espriarmos para a esfera internacional.

Importante ter em mente que o presente trabalho não tem a pretensão de ser um estudo de direito comparado, nem de direito internacional tributário. Este ponto, é

⁶²⁵ PIMENTA, Paulo Roberto L.. *Op. cit.*, p. 43.

⁶²⁶ CAMPOS, Dejalma de. *Op. cit.*, p. 33.

desenvolvido, basicamente por duas razões: primeiro, a íntima ligação existente entre os direitos humanos e fundamentais, já que, apesar de não ser uma regra, os direitos fundamentais tendem a ser um reflexo na ordem interna dos Estados de direitos humanos aceitos na esfera internacional; e, segundo, por ser inevitável o fenômeno da globalização, cada vez mais forte nos dias atuais, o qual nos remete a uma constante necessidade de movimentação de pessoas, coisas, e informações, que nos leva a pensar como fica a capacidade contributiva de um indivíduo nesse deslocamento?

Sem dúvida que a discussão da capacidade contributiva é algo interno aos Estados, pois para ter que contribuir o indivíduo tem que ter algum vínculo jurídico com a ordem estatal que lhe está exigindo o tributo, portanto, a discussão em si, é interna. Todavia, a manifestação de riqueza que está sendo objeto da tributação pode se dar em duas ordens internas diversas, ou ser reconhecida duplamente como sujeita a tributação, e, nesse caso, estará sendo onerada em demasia o direito de propriedade daquele indivíduo, e sua capacidade de contribuir reduzida e maculada em razão dessas duplas exigências.

Nesse ponto nosso enfoque é filosófico, até porque, sem dúvida, a existência de tratados contra a bi-tributação é, ainda, o meio mais seguro e eficaz de evitar uma bi-tributação. Contudo, como estamos a analisar o princípio da capacidade contributiva em todos os seus contornos, e, por já termos definido ser o mesmo, dentro de nosso sistema constitucional um direito fundamental, decidimos, de forma teórica, enfrentar o seu conceito frente a concepção de direitos humanos e verificar se o mesmo pode ser enquadrado como um direito humano.

Como já havíamos mencionado, adotamos o conceito de direitos humanos apresentado por Marcelo Neves, segundo o qual esses seriam “expectativas normativas de inclusão jurídica de toda e qualquer pessoa na sociedade (mundial) e, portanto, de acesso universal ao direito enquanto subsistema social (autônomo).”⁶²⁷.

Ninguém tem dúvida acerca da expectativa de todos os seres humanos em serem tratados de forma justa e igual, todavia pode-se dizer o mesmo em relação a

⁶²⁷ NEVES, Marcelo. *A Força Simbólica dos Direitos Humanos*. Artigo oriundo de versão revista de palestra proferida na XVIII Conferência Nacional dos Advogados, realizada em Salvador, Bahia, no período de 11 a 15 de novembro de 2002, p. 6.

capacidade contributiva? Como já foi demonstrado ao longo da presente dissertação, os fundamentos axiológicos do mencionado princípio são a justiça e a igualdade, contudo isso não seria suficiente para embasar sua caracterização como direito humano.

Importante, nesse ponto, lembrar que a capacidade contributiva visa proteger o direito à propriedade, sendo a propriedade um direito configurado como humano, já que, de fato, representa, pelo menos dentro da concepção capitalista ainda dominante, uma das diversas facetas que integram o próprio homem, que é visto e reconhecido não só pelo que é, mas pelo que possui. Ademais, o direito a propriedade é uma garantia ao indivíduo de que tudo aquilo que ele conquistou com esforço próprio é dele, não podendo ser usurpado por ninguém. Portanto, em sendo a capacidade contributiva uma garantia a esse direito, já que impede que a tributação o espolie, pode ser, em razão disso, entendida como um direito humano, já que serve para garantir outro direito humano, o da propriedade, além de trazer ínsito os ideais de justiça e igualdade que se alinham bem a essa concepção de direitos.

Desse modo, tem-se claro que a justiça, a igualdade, a garantia à propriedade, e por conseqüência, a própria capacidade contributiva se enquadram dentro do conceito **supra** mencionado, podendo ser configurados como direitos humanos, já que são ideais do homem em qualquer parte do mundo, portanto dotados da universalidade, historicidade, inalienabilidade, imprescritibilidade, irrenunciabilidade, inviolabilidade, efetividade, interdependência e complementariedade, característicos desses direitos.

Utilizamo-nos, neste ponto da dissertação, a idéia de cidadania mundial proposta por Kant, em sua obra “La Paz Perpetua”, onde deixa estadeado que:

La comunidad más o menos íntima que se fue practicando entre los pueblos terrenales, llegó ya hasta el extremo de que una violación del derecho cometida en un sitio, se hace sentir en todos los otros; de lo que se deduce la idea de un derecho de ciudadanía mundial no es una fantasía jurídica, sino un necesario complemento del Código no escrito del derecho político y de gentes, que de ese modo se eleva a la categoría de derecho público de la Humanidad y redundo en beneficio de la paz perpetua, siendo la condición indispensable para que se pueda guardar la esperanza de un continuo acercamiento a un estado

pacífico.⁶²⁸

Portanto, os direitos humanos são expressão desta cidadania mundial a que se refere Kant⁶²⁹, e a capacidade contributiva nada mais é do que uma das várias faces em que se divide esta cidadania mundial, e que acompanha os seres humanos aonde quer que estejam, daí, inclusive, a legitimidade dos tratados contra a bi-tributação, pois por meio deles procura-se evitar que o homem seja onerado duas vezes sobre uma mesma e única manifestação de riqueza.

O direito de propriedade, que é o alvo principal da tributação, é protegido pelo princípio da capacidade contributiva, como já mencionamos, com o qual guarda estreita vinculação.

Obviamente existem diversos tratados internacionais que abordam os direitos humanos, e a questão da tributação em si; todavia, como já foi dito, nosso objetivo, é meramente teórico, de analisar se pode a capacidade contributiva ser considerado um direito humano, e, vislumbramos, que, pelo conceito adotado, pode, todavia, falta um fundamento normativo que respalde tal entendimento, razão pela qual escolhemos analisar tal questão usando como base a Declaração Universal de Direitos do Homem de 1948, a qual além de representar um marco na internacionalização desses direitos, é considerada uma cartilha que contém os principais direitos que devem ser reconhecidos ao ser humano, sendo aceito pela maior parte dos países na atualidade.

Definido o diploma internacional a ser utilizado e explicado o porquê de sua escolha, vamos a análise do princípio da capacidade contributiva na Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Não há uma menção expressa a este princípio na **retro** mencionada declaração, todavia, ele exsurge de uma combinação de artigos, vejamos:

Art. I. Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.

Art. II.

⁶²⁸ KANT, Immanuel. *La Paz Perpetua*. Buenos Aires: Longseller, 2001. p. 51.

⁶²⁹ KANT, Immanuel. *Op. cit.*, p. 51.

1. Toda pessoa tem capacidade para gozar os direitos e as liberdades estabelecidos nesta Declaração, sem distinção de qualquer espécie, seja de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, riqueza, nascimento, ou qualquer outra condição.

2. Não será tampouco feita nenhuma distinção fundada na condição política, jurídica ou internacional do país ou território a que pertença uma pessoa, quer se trate de um território independente, sob tutela, sem governo próprio, quer sujeito a qualquer outra limitação de soberania.

[...]

Art. VI. Toda pessoa tem o direito de ser, em todos os lugares, reconhecida como pessoa perante a lei.

Art. VII. Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito igual a proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.

[...]

Art. XVII.

1. Toda pessoa tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros.

2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.

[...]

Art. XXII. Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento de sua personalidade.

[...]

Art. XXVIII. Toda pessoa tem direito a uma ordem social e internacional em que os direitos e liberdades estabelecidos na presente Declaração possam ser plenamente realizados.

Todos os dispositivos acima transcritos trazem a idéia de igualdade e justiça, fontes da capacidade contributiva; a garantia ao direito à propriedade, prevista no art. XVII, 1, a qual a capacidade contributiva visa proteger, bem como a existência da previsão de vedação ao confisco, limite superior da capacidade contributiva, veiculada no art. XVII, 2, deixam clara a possibilidade de se dizer que a capacidade contributiva é um direito humano implícito à mencionada declaração, que é extraído por meio de uma interpretação sistemática dela que leva em consideração os valores por ela elencados como primordiais para humanidade, bem como os direitos que merecem a máxima proteção e garantia.

Ora, em sendo o princípio da capacidade contributiva um direito humano implícito extraído da Declaração Universal, justamente por garantir o direito à

propriedade, impedindo que ela venha a ser confiscada pelo Estado, e por serem os direitos humanos considerados o arcabouço jurídico do que Kant⁶³⁰ veio a denominar “cidadania mundial”, pode-se chegar a conclusão de que a capacidade contributiva, como já foi dito é uma das diversas facetas em que se apresenta essa cidadania mundial kantiana.

Entretanto, não basta fundamentar juridicamente o referido princípio nesta fantástica obra jurídica, se não dotarmos ela de eficácia plena.

José Augusto Delgado salienta que:

A democracia para o século XXI há de romper com a tradição de que “A Declaração Universal, em si mesmo, não apresenta força jurídica obrigatória e vinculante. E assumindo a forma de declaração, e não de tratado, confirma o reconhecimento universal de direitos humanos fundamentais, afirmando um código comum a ser seguido por todos os Estados. Representa o amplo consenso alcançado acerca dos requisitos mínimos necessários para uma vida com dignidade. É uma visão moral da natureza humana, tratando seres humanos como cidadãos autônomos e iguais e que merecem igual consideração e respeito”.⁶³¹

Vale ressaltar que com a Emenda Constitucional nº. 45, houve o acréscimo do § 3º ao art. 5º, da Constituição Federal, que expõe:

Art. 5º. [...]

§ 3º. Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Por conseguinte, além da possibilidade de novos direitos e garantias fundamentais serem reconhecidos além dos elencados no art. 5º, conforme dispõe o § 2º, do referido artigo constitucional, é possível se incorporar ao texto da Constituição Federal novos direitos humanos, desde que o processo de internalização dos tratados siga o procedimento previsto para a promulgação de emendas à Constituição⁶³².

⁶³⁰ KANT, Immanuel. *Op. cit.*, p. 51.

⁶³¹ DELGADO, José Augusto. Os Direitos Fundamentais do Contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 12, n. 58, p.17, set./out. 2004.

⁶³² Vale ressaltar que muitos doutrinadores, como Celso Albuquerque Mello e Flávia Piovesan sempre

Para o princípio da capacidade contributiva, tal afirmativa não é muito relevante, pois, conforme já expusemos ao longo do presente trabalho, tem o referido princípio assento expresso na Magna Carta, além de poder ser extraído de diversos outros dispositivos nela contidos (item 1.13).

Posto isto, tem-se que a capacidade contributiva pode ser considerada um direito humano implícito que pode ser extraído do contexto da Declaração Universal de Direitos do Homem de 1948, integrando, em razão disso, o substrato do que Kant⁶³³ veio da denominar por “cidadania mundial”.

entenderam que os tratados de direitos humanos se incorporariam automaticamente ao nosso sistema, por força do que dispõe o parágrafo 2º, do art. 5º, da CRFB; portanto, segundo esse entendimento, teríamos um retrocesso com o parágrafo terceiro adicionado pela EC n. 45.

⁶³³ KANT, Immanuel. *Op. cit.*, p. 51.

CONCLUSÃO

Procuramos demonstrar que nos Estados Fiscais, que predominam na atualidade, há uma intensa intervenção estatal, que gera uma necessidade cada vez maior de aumentar a arrecadação do Estado, tendo em vista que todo o direito tem um custo, e, por não ser o Estado, detentor de riqueza própria, mas sim mero gestor do patrimônio alheio, deve o mesmo, aumentar sua fonte de receita, por meio da tributação, para dar vazão ao custo dos direitos que se compromete assegurar. Portanto, a tributação passa a ser vista como um dever fundamental, necessário para garantir, por parte do Estado, o reconhecimento, manutenção e proteção dos direitos fundamentais reconhecidos por aquela ordem estatal.

Mostrou-se que a tributação pode provocar diversos efeitos na economia, e que a análise desse fenômeno é algo que exige um conhecimento interdisciplinar do estudioso já que envolve conceitos de direito, economia, sociologia, dentre outros.

A capacidade contributiva surge como um grande limitador à tributação, sendo um princípio que possui seu fundamento axiológico no sobreprincípio da justiça e no princípio da isonomia.

É um princípio jurídico tributário constitucionalizado, que se relaciona com diversos outros princípios constitucionais, possuindo sua norma acolhedora eficácia plena e aplicabilidade imediata, impondo a sua observância não só ao legislador, bem como ao juiz.

Tem eficácia sobre todos os tributos, variando sua forma de observância de acordo com as peculiaridades de cada espécie tributária.

Seus balizadores são o mínimo existencial e a vedação ao confisco. Demonstramos que tanto o confisco como o mínimo existencial são conceitos relativos, que devem analisados de acordo com a sociedade em estudo, não sendo possível a formulação de um índice abstrato que possa refletir de modo universal esses conceitos.

Demonstramos que o mínimo existencial veicula imunidades implícitas e explícitas na carta constitucional, bem como que é o núcleo do princípio da dignidade

da pessoa humana, elevado ao **status** de princípio fundamental por força do art. 1º, inciso III, da CRFB, e que por se respaldar em princípio da constituição pode, nos termos do estadeado no § 2º do art. 5º da CRFB ser considerado um direito fundamental.

Tem por destinatário não só as pessoas físicas, bem como as jurídicas, já que ambas possuem um mínimo existencial que deve ser protegido e não tributado, bem como tem na vedação ao confisco a garantia de que suas propriedades e atividades não serão espoliadas pela tributação.

Verificamos que a renda, o consumo e o patrimônio são fortes índices de capacidade contributiva, e que esta se utiliza de técnicas de tributação, como a progressividade, proporcionalidade, seletividade e personalização, para melhor aferir o quanto pode ser retirado de cada contribuinte e entregue ao Fisco.

Constatamos que a extrafiscalidade não é incompatível com o princípio em análise, ao passo que a evasão e a elisão fiscal são.

Concluimos que, apenas as isenções técnicas e as imunidades ontológicas são compatíveis com a capacidade contributiva. E que a imunidade recíproca pode, também, ser aplicada em relação às taxas e contribuições de melhoria.

Salientamos que não basta encarregar apenas o legislador da incumbência de aplicar e observar o princípio, fazendo-se necessário a existência de controle, por parte do Poder Judiciário, no que tange a estes dois aspectos.

O Judiciário deve ser, sempre, chamado a atuar quando houver violação à capacidade contributiva, podendo ser esta aferida em abstrato ou em concreto.

Constatou-se que o Poder Judiciário nacional pode prestar tutela positiva, apenas, nas hipóteses de inconstitucionalidade por omissão, agora, com o reforço da técnica das sentenças manipulativas com efeitos aditivos; cingindo-se, nos demais casos, a prestação de uma tutela negativa.

Apontamos os vários remédios jurídico-constitucionais, no direito brasileiro, que se encontram à disposição do contribuinte, caso este se sinta violado em sua capacidade contributiva.

Demonstramos que o princípio da capacidade contributiva não se enclausura apenas no §1º do art. 145, da CRFB, e, sim, que encontra respaldo em diversas outras normas constitucionais, tendo em vista que o mesmo encontra-se implícito na carta constitucional, em diversos dispositivos, como arts. 5º, incisos XIII, XXII, 7º, IV, 150, IV, da CRFB, que permitem o seu redimensionamento e por força do disposto no § 2º do art. 5º, da CRFB, o seu enquadramento como direito fundamental, até porque além de encontrar vinculação com o direito de propriedade, que se encontra no catálogo de direitos fundamentais, exerce função protetiva e confere aos contribuintes o direito de se opor a exigências tributárias que maculem a sua capacidade de contribuir.

Ademais, em uma perspectiva meramente filosófica, analisamos o conceito de capacidade contributiva frente ao de direitos humanos e usamos por base normativa a Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, o que nos permitiu concluir poder ser o mencionado princípio classificado como um direito humano implícito que se extrai por meio de uma interpretação sistemática da mencionada declaração por encontrar o mesmo vínculo direito com o direito de propriedade, nela garantido, e, ter nela expresso seu limite superior, que é a vedação ao confisco. Ora, tendo em vista que os direitos humanos fazem parte do que Kant⁶³⁴ veio a denominar por cidadania mundial, a capacidade contributiva, por ser um direito humano, nada mais é do que uma das diversas facetas em que se divide essa cidadania.

Já no plano dos direitos humanos, cuja discussão e defesa requer consenso entre nações independentes e soberanas, o discurso tem que se basear na necessidade de garantia de uma cidadania universal, já que os homens têm direitos básicos que devem ser garantidos pelos Estados, pelo simples fato desses terem sido criados para garantir a sobrevivência social dos indivíduos.

Sem dúvida, para que haja reconhecimento dessa cidadania universal e dos direitos dela decorrentes, faz-se necessária a reciprocidade entre os países. É claro que esse é um exercício teórico, todavia, acreditamos que graças a essência egoísta do ser humano e a necessidade de proteção ante a esse egoísmo, será possível implementar tal concepção, todavia isso é um processo lento que acompanha o de

⁶³⁴ KANT, Immanuel. *Op. cit.*, p. 51.

legitimação e reconhecimento dos próprios direitos humanos pelos Estados, o qual foi alavancado pela Declaração Universal de Direitos do Homem, de 1948.

Portanto, o sistema tributário dos países que compõem o globo devem respeitar os direitos humanos, como o à propriedade, o à observância da capacidade contributiva, quando estes não estiverem sido internalizados em seus ordenamentos e se convolado em direitos fundamentais; ademais, também devem permitir que o indivíduo, em casos onde se verifique a possibilidade de bi-tributação, possa demonstrar o recolhimento do tributo em outro Estado e com isso ter sua oneração tributária eliminada, ou, ao menos, bem mitigada, sob pena de mácula ao princípio da capacidade contributiva, o que demonstra a grande importância que passa a ter esse princípio como elo entre os direitos humanos e a tributação, aqui, não porque haja uma relação de dependência recíproca, como a que se verifica no caso dos direitos fundamentais, mas em razão da necessidade de reconhecimento da existência de uma cidadania universal que venha a unir os diversos Estados que compõem o planeta em que vivemos, como forma de garantir a sobrevivência justa e igualitária do homem, elemento comum, início, fim e razão de toda essa estrutura posta.

Posto isto, tem-se claro que a capacidade contributiva não é um postulado etéreo, mas sim um princípio com fundamento e contornos próprios; sendo um indispensável instrumento para a formatação de qualquer sistema tributário que procure ser justo, igualitário e eficiente, e que em nosso sistema é elencado ao status de direito fundamental, podendo, sob uma perspectiva filosófica, ser considerado, também, integrante do rol de direitos humanos elencados pela Declaração Universal de Direitos do Homem de 1948, que, em 2008, completou 60 anos de sua existência.

REFERÊNCIAS

ABREU, Vinícius Caldas da Gama e outro. Princípio da anterioridade e da capacidade contributiva: correta aplicação ao imposto de renda. *Revista do Tribunal Federal Regional da 1ª Região*, v. 17, n. 3, p. 53-57, mar. 2005.

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. Constituição, Relações Internacionais e Prevalência dos Direitos Humanos. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. n. 57, p. 310-332.

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.

_____. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Por uma Tributação Justa, Moderna e Eficiente. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, ano 3, n. 9, p. 90-97, out./dez. 1994.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMOS, Merris. *Human Rights Law*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2006.

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 9, n. 36, p. 163-183, jan./fev. 2001.

ARAÚJO, José Carlos Evangelista de. e outro. Os tratados internacionais de Direitos Humanos no âmbito da Emenda Constitucional 45/2004. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, ano 95, v. 846, p. 97-116, abr. 2006.

AREND, Márcia Aguiar. Direitos humanos na tributação. *Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios*, v. 17, n. 14, p. 97-109, jul./dez. 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros,

2003.

_____. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 93, p. 233.

AVELINO, Pedro Buck. Princípio da solidariedade: imbrincações históricas e sua inserção na Constituição de 1988. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 13, n. 53, p. 227-269, out./dez. 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 734-764.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. São Paulo: Martin Claret, 2004. (Coleção "A Obra-Prima de Cada Autor").

BARCELLOS, Ana Paula de. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRIENTOS-PARRA, Jorge. Justiça e legalidade do Imposto Predial e Territorial Progressivo. *Revista de Informação Legislativa*, v. 39, n. 154, p. 115-121, abr./jul. 2002.

BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. 7. reimpressão. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BORGES, Antônio de Moura. Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2088>>. Acesso em: 07 nov. 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Direitos humanos e tributação. *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 9, n.40, p. 188-224, set./out. 2001.

_____. *Isenções Tributárias*. 2. edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 22, p. 24-29, jul. 1997.

BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na constituição federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

BREY, José Luis. *Derecho constitucional de Espana: sistema de la constituicion de 1978*. Madrid: Universitas, 2006.

BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

CALMON, Eliana. As Gerações de Direitos. *Direito Federal: Revista da AJUFE*, ano 19, n. 64, p. 57-61.

CAMARGO, Ricardo A. L. *Direito Econômico: Aplicação e Eficácia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

_____. *Direito econômico, direito internacional e direitos humanos*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2006.

CAMPOS, Dejalma de. As Cláusulas Pétreas Tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9, p. 28-33, jun. 1996.

CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v.2

CANNAN. *The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation*. 2nd ed. London, 1912.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.

CANTO, Jorge Luiz Lopes do. Isonomia tributária: art. 150, II, CF, o princípio da capacidade contributiva como princípio operacional da isonomia. *Revista da Ajuris: doutrina e jurisprudência*, v. 27, n. 84, t. 1, p. 145-158, dez. 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Sobre Princípios Constitucionais Tributários. *Revista de Direito Tributário: Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, ano 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

CASÁS, José Osvaldo. Globalización y Justicia Tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 65-102, out./dez. 2002.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

CAYGILL, Howard. *Dicionário Kant*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Considerações Sobre a Chamada Norma Geral Antielisiva, Supostamente Instituída Pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 8, Caderno I, p. 220-224, 2ª quinzena de abril de 2001.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2006.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário: Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo, Belo Horizonte: Oliveira Mendes/Del Rey, 1997.

_____. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário: Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2. e 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, 1998.

_____. Imposto de renda e capacidade contributiva. *Revista CEJ*, v. 7, n. 22, p. 25-30, set. 2003.

CUNHA, Paulo Ferreira da. *A constituição viva: cidadania e direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DELGADO, José Augusto. Os Direitos Fundamentais do Contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, ano 12, n. 58, p.11-61, set./out. 2004.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Cidadania e Tributação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 10, p. 44-53, jul. 1996.

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, p. 343-374.

_____. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. V *Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1991, p. 163.

DIMOULIS, Dimitri et al. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DOBROWOLSKI, Sílvio. Direitos Fundamentais: A Cláusula de Expansão do Artigo 5º, § 2º, da Constituição de 1988. *IP 40 – Administrativo, Constitucional e Previdenciário*. p. 79-108.

ENCONTRO NACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 13, 2004, São Paulo. *Anais Direitos Humanos Fundamentais*. São Paulo: ESDC, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FAVEIRO, Vítor António Duarte. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Coimbra:Coimbra Editora, 1984. v. 1.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 67, p. 117-124, abr. 2001.

FERRAZ, Roberto (Coord.) *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Princípio da capacidade contributiva e a Constituição brasileira de 1988. *in Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990, p. 53-58.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003.

FERREIRA JUNIOR, Lier Pires (Coord.). *Direitos Humanos e Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, Marcelo Dias. A progressividade fiscal do IPTU e o princípio da capacidade contributiva. *Boletim de direito municipal*, v. 19, n. 9, p. 628-637, set. 2003.

FOLMANN, Melissa (Coord.) *Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006.

FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais: limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. Petrópolis-RJ: Vozes, 1997.

GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

GARCIA JUNIOR, Armando Alves. *Tributação no comércio internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

GARCIA, Eusébio González Garcia. *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributário*, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, en particular la conferencia pronunciada el 18.8.1994, p.9.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. O Futuro dos Direitos Humanos Fundamentais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. n. 56, p. 105-112.

GASSET, José Ortega y. *Que é filosofia?* Rio de Janeiro: Livro Ibero-Americano, 1971.

GIL, Otto de Andrade. Direitos humanos e a tributação. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, 5, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, 1974. p. 461-492.

GIORGIS, José Carlos Teixeira. As gerações de direitos. *ADV Advocacia Dinâmica: boletim informativo semanal*, v. 27, n. 3, p. 63, 21 jan. 2007.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Solidariedade Social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Trad. Argentina. Buenos Aires: Depalma, 1949.

GROSSMANN, Lurdes Aparecida. Princípio da capacidade contributiva e o imposto predial e territorial urbano. *Direito em Revista*, v. 1, n. 3, p. 31-42, nov. 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.) *Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: LEX, 2004.

GUIMARÃES, Aquiles Côrtes. *Fenomenologia e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

HABERMAS, Jürgen. *A Inclusão do Outro: estudos de teoria política*. 3. ed. São Paulo:

Edições Loyola, 2007.

_____. *Era das Transições*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário na constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Juruá, 2006.

HERSHBERG, Eric. *Construindo a democracia: direitos humanos, cidadania e sociedade na América Latina*. São Paulo: EDUSP, 2007.

HILDEBRAND, Celso Cláudio de. e outro. Uma Perspectiva Econômica sobre a Negociação das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla-Tributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*. n. 4, p.43-128.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*. São Paulo: Martin Claret, 2001.

HÖFFE, Otfried. *Diccionario de Ética*. Barcelona: Crítica, 1994.

HOLANDA, Ana Neyle Olimpio. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, v. 7, n. 25, p. 17-30, jul./set. 1998.

HOLMES, Stephen e outro. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York-London: WW Norton & Company, 1999.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ISHAY, Micheline R (Org.). *Direitos humanos: uma antologia: escritos políticos, ensaios e documentos desde a bíblia até o presente*. São Paulo: EDUSP, 2007.

KANT, Immanuel. *La Paz Perpetua*. Buenos Aires: Longseller, 2001. (Clásicos de Bolsillo).

KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. Para que serve uma teoria dos direitos

fundamentais? *Revista de Direito Público*, n. 13, p. 24-34, jul./set. 2006.

KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KIRCHHOF, P. et al. *Garantias Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.

KLEVENHUSEN, Renata Braga (Coord.). *Direitos fundamentais e novos direitos*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Igualdade e Capacidade Contributiva. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5. Separata de: *Revista de Direito Tributário*, p. 158, 1991.

LEÃO, Armando Zurita. *Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: J. de Oliveira, 1999.

LEÃO, Renato Zerbini Ribeiro (Coord.). *Os Rumos do Direito Internacional dos Direitos Humanos: ensaios em homenagem ao professor Antônio Augusto Cançado Trindade*. Porto Alegre: S.A Fabris, 2005. v.1 a 6.

LEITÃO, José Geraldo da Costa. O princípio da capacidade contributiva e seus reflexos na constitucionalidade da EC 29/2000 – IPTU progressivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86, p. 77-83, nov. 2002.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONARDOS, Tomaz Henrique. O princípio da capacidade contributiva: o olvidado. *Boletim dos Procuradores da República*, v. 1, n. 7, p. 21-25, nov. 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manolo, 2003.

LIMA, Marie Madeleine Hutyra de Paula. Imposto sobre a renda de salário: o mínimo vital à luz do princípio da dignidade da pessoa humana. *Revista de Direito e Política*, v.

2, n.7, p. 111-150, out./dez 2005.

LINHARES, Paulo Afonso. *Direitos Fundamentais e Qualidade de Vida*. São Paulo: IGLU Ed., 2002.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Execução Fiscal e Ações Tributárias*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

LUQUE BUSTAMANTE, Javier. Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributacion. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n. 52, p. 54-65, abr./jun. 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, n. 14, p. 125-126, 1989.

_____. Supremacia Constitucional como Garantia do Contribuinte. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 9, n. 39, p. 23-48, jul./ago. 2001.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. 3. ed. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

MANNA, Marcio de Freitas. O princípio da capacidade contributiva na Constituição brasileira de 1988. *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, v. 22, n. ½, p. 195-213, dez. 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *A defesa do contribuinte no direito*. São Paulo: IOB, 2002.

_____. Breves comentários sobre capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 10, p. 12-18, jul. 1996.

_____. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, co-edição CEU/Resenha Tributária, São Paulo, n. 4, p. 285-286, 1990.

_____. Os direitos fundamentais do ser humano. *Informativo Jurídico Consulex*, v. 21, n. 17, p. 11, 30 abr. 2007.

_____. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. A capacidade contributiva como princípio constitucional. *LTR suplemento tributário*, v. 31, n. 46, p. 309-315, 1995.

MAURIQUE, Jorge Antônio. Direito Tributário e Direitos Humanos. *Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil*, v. 20, n. 68, p. 245-262, out./dez. 2001.

MEDEIROS, Ana Letícia Baraúna Duarte. *Direito Internacional dos Direitos Humanos na América Latina: Uma Reflexão Filosófica da Negação da Alteridade*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. 15. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Direitos Humanos Fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOSCHETTI, Francesco. *Il Princípio della Capacita Contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. *Introdução ao princípio da capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MOURA, Caio Roberto Souto de. O princípio da não-cumulatividade tributária. *Revista da Associação dos juízes federais do Brasil*, v. 23, n. 83, p. 55-75, jan./mar. 2006.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2000.

NEGRÃO, Luiz Felipe. Princípio jurídico da capacidade contributiva e taxa na Constituição de 1988. *Arch Interdisciplinar*, v. 9, n. 27, p. 159-180, 2000.

NEVES, Marcelo. A Força Simbólica dos Direitos Humanos. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Bahia, n. 4, out./dez 2005. Disponível: <www.direitodoestado.com.br>.

NOBRE JUNIOR, Edílson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001.

NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. *Viagem ao direito do terceiro milênio: justiça, globalização, direitos humanos e tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. *Globalização, Regionalizações e Tributação: a nova matriz mundial*. São Paulo: Renovar, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípios e Conceitos Científicos da Tributação, como Pressupostos para a Legislação e para a Interpretação e a Aplicação do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 36, p. 95-105, set. 1998.

OLIVEIRA JUNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Capacidade Contributiva. *Capacidade Contributiva: Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, n. 14, p. 230-231, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Paulo Cardoso de. Da Capacidade Contributiva: sua natureza e extensão. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, v. 14, n. 13, p. 18-32, mar. 2002.

PACHECO, Ângela M. M.. Capacidade Contributiva. *Capacidade Contributiva: Cadernos de Pesquisas Tributárias*, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, n. 14, p. 305-307, 1989.

PAGLIARINI, Alexandre Coutinho. *Direitos humanos e democracia*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 4, p. 130 e ss.

PARISI, Francesco et al. *The Origins of Law and Economics: Essay by the Founding Fathers*. Massachusetts: Edward Elgar, 2005.

PARIZ, Ângelo Aurélio Gonçalves. O princípio da isonomia tributária. *Revista do Curso de Direito da AEUDF*, v. 1, n. 1, p. 77-95, jan./jun. 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria/Editora do Advogado, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 92, p.40-46, maio 2003.

PINTO, Francisco Bilac. A Crise da Ciência das Finanças. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, n.º 82, p. 547 e ss.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direitos Humanos e Justiça Internacional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PIRES, Simone Grohs Freire Simões. O princípio da capacidade contributiva diante do Estado Democrático de Direito: tutela de garantia individual fundamental ou supremacia do interesse público sobre o privado? *Revista de direito/Unisc*, n. 19, p. 53-69, jan./jul. 2003.

PISÓN, José Martinez de. *Derechos Humanos: historia, fundamento y realidad*. Zaragoza: Egido Editorial, 1997.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. *In Ordem Econômica e Social*. São Paulo: LTR, 1999.

QUARESMA, Regina (Coord.). *Direito constitucional brasileiro: perspectivas e controvérsias contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Direitos humanos e tributação: um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao sistema tributário brasileiro. *Revista Nacional de Direito e Jurisprudência*, v. 2, n. 15, p. 37-53, mar. 2001.

_____. *Direito Internacional dos Direitos Humanos: estudos em homenagem a Prof.^a Flávia Piovesan*. 1 ed., 3. tiragem. Curitiba: Juruá, 2006.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

RÚBIO, David Sánchez; FLORES, Joaquín Herrera; CARVALHO, Salo de (Orgs.). *Direitos Humanos e Globalização: Fundamentos e Possibilidades desde a Teoria Crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SAITO, Patrícia. Tributo. Livre iniciativa. Concorrência. Capacidade contributiva. princípio da isonomia. Participação na arrecadação entre as pessoas políticas segundo a constituição federal. *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, n. 19, p. 712-708, 1. quin., out. 2004.

SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). *Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SANCHES, Marcelo Elias. A Teoria da Imposição Tributária e a Teoria da Justiça. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, ano 6, n. 25, p. 110-139, out./dez. 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Ed. Noeses, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Os direitos humanos na zona de contato entre globalizações rivais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 15, n. 64, p. 313-337, jan./fev. 2007.

SANTOS, Maria Caetana Cintra. *Direitos humanos e tributação: uma tentativa de*

conciliar. São Paulo: PUC, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre um sistema de derecho tributário espanol examen critico de la legislacion tributária. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, nueva serie, v. 7, n. 16/17, p. 7-199, 1963.

_____. *Hacienda y Derecho*. v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 196.

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

_____. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípios da tributação da Constituição Federal de 1988. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 4, n. 24, p. 7-30, nov./dez. 2006.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, v. 24, n. 53, p. 91-119, mar. 2001.

_____. *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Responsabilidade tributária e concessão de isenções em face do princípio da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, n. 72, p. 89-94, abr./jun. 1996.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. 3. reimp. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SHAVELL, Steven. *Foundations of Economic Analysis of Law*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2004.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado

contemporâneo. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 41, n.º 164, p. 213-235, out./dez. 2004.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SILVA, Mauro. Direito ao desenvolvimento e fonte de pagamento: em busca dos fundamentos jurídicos para a divisão interestatal do poder de tributar a renda. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dialética, 2005, p. 164-191, v. 19.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, jan./abr. 2005.

SILVA, Valclir Natalino da. Justiça Tributária e Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 40, p. 70-82, jan. 1999.

SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton e outro. *Direitos humanos e cidadania*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 4, p. 126-134, 1978.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Direitos humanos e tributação. In *Dimensão Jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 41-72.

_____. Capacidade Contributiva. *Capacidade Contributiva: Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, co-edição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, n. 14, p. 196, 1989.

_____. Estatuto do Contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, ano 12, n. 58, p. 82-104, set./out. 2004.

TEIXEIRA, Carla Noura. *Direito Internacional: público, privado e dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, coord. por SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. São Paulo, 1998, p. 66.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. (Coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2002.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

_____. Direitos humanos e tributação nos países latinos. *Arquivos de direitos humanos*, n. 3, p. 109-144, 2001.

_____. Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 430-456. v. 1.

_____. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. RDA, vol. 177, p. 29-49.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *A Proteção Internacional dos Direitos Humanos: Fundamentos Jurídicos e Instrumentos Básicos*. São Paulo: Saraiva, 1991.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e Capacidade Contributiva: a Questão dos Impostos Reais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 53, p. 43-51, fev. 2000.

UBILLOS, Juan Maria Bilbao. La Eficácia de los Derechos Fundamentales frente a particulares: Análisis de la Jurisprudência del Tribunal Constitucional. *Boletín Oficial del Estado: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales: Madrid*, 1997.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. Tradução e notas ao Direito Brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

URSAIA, Maria Lúcia Lecastre. Nova ideologia constitucional e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco; o controle da legalidade tributária. *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, n. 58, p. 35-46, mar./abr. 2003.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributário*. 2. ed. Madrid: Depalma, 1996.

VIDAL HENDERSON, Enrique. Poder tributário y derechos humanos. *Revista de direito tributário*, v. 14, n. 53, p. 57-76, jul./set. 1990.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004.